

COURS DE DROIT FISCAL

LES

DROITS D'ENREGISTREMENT

PAR

Gérard GALOPIN

Professeur à l'Université de Liège



LIÈGE

IMPRIMERIE H. VAILLANT-CARMANNE (S. A.)

8, rue Saint-Adalbert, 8

—

1911

UNIVERSITE DE LIEGE

BIBLIOTHEQUE
DE LA FACULTE DE DROIT

BIBLIOGRAPHIE

THOMAS. *Coordination doctrinale des lois sur les droits d'enregistrement*. Bruxelles. 1909.

BESSON. *L'Enregistrement et la Ferme générale*. Paris. 1893.

BONNEFON. *Etude historique sur l'impôt de l'enregistrement*. Paris. 1882.

Traité.

BASTINÉ. *Théorie du droit fiscal dans ses rapports avec le notariat*. Première partie: *droits d'enregistrement*. 3^e édit. Bruxelles. 1883.

SCHICKS. *Traité élémentaire de droit fiscal*. Louvain. 1895 (épuisé).

CHAMPIONNIÈRE et RIGAUD. *Traité des droits d'enregistrement*, avec supplément par PAUL PONT. 4 vol. Bruxelles. 1852.

DEMANTE. *Principes de l'enregistrement*. 4^e édit. (1), 2 vol. Paris. 1888.

NAQUET. *Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement*. 2^e édit. 3^e vol. Paris. 1899.

WAHL. *Traité de droit fiscal. Enregistrement*. 2 vol. Paris. 1902 et 1903.

Dictionnaires.

SCHICKS. *Dictionnaire des droits d'enregistrement*. 5 vol. Bruxelles. 1898-1911.

(1) La 2^e édition, Paris, 1872, de cet ouvrage remarquable est préférable à suivre en Belgique, parce qu'elle commente la loi organique de l'an VII telle qu'elle était encore en 1870, avant les modifications importantes qui y ont été apportées par la législation française.

GARNIER. *Répertoire général et raisonné de l'enregistrement*. 7^e édit. 6 vol. Paris. 1890-1892.

MAGUÉRO. *Traité alphabétique des droits d'enregistrement*. 2^e édit. 5 vol. Paris. 1908-1910.

RÉDACTEURS DU JOURNAL DE L'ENREGISTREMENT. *Dictionnaire des droits d'enregistrement*. 4^e édit. 5 vol. Paris. 1907-1911.

Recueils périodiques de jurisprudence.

ANNALES du notariat et de l'enregistrement. Bruxelles. 1896.

JOURNAL de l'enregistrement et du notariat. Bruxelles. 1834 (a cessé de paraître depuis 1900).

MONITEUR du notariat et de l'enregistrement. Bruxelles. 1847.

RECUEIL GÉNÉRAL des décisions administratives et judiciaires en matière d'enregistrement ⁽¹⁾. Bruxelles. 1848.

REVUE PRATIQUE du notariat belge. Bruxelles. 1875.

JOURNAL de l'enregistrement et des domaines. Paris.

RÉPERTOIRE PÉRIODIQUE de l'enregistrement. Paris.

REVUE de l'enregistrement. Paris.

(1) Le *Moniteur* et le *Recueil* sont des publications officielles, à peu près identiques, de l'Administration de l'enregistrement.

ABRÉVIATIONS

Al.	Alinéa.
Ann.	Annales du notariat et de l'enregistrement.
Arg. art	Argument tiré de l'article.
B. J.	Belgique Judiciaire.
Cass.	Arrêt de la Cour de cassation.
Cass. fr.	Arrêt de la Cour de cassation de France.
Cbn.	Combinés.
C. c.	Code civil.
C. proc.	Code de procédure civile
Col.	Colonne.
Comp.	Comparez.
D.	Dalloz. Cette abréviation: D. 1890, 1, 89, signifie : Dalloz, année 1890, première partie, page 89.
Déc.	Décision de l'Administration belge.
Dict. enr	Dictionnaire des droits d'enregistrement par les Rédacteurs du Journal de l'enregistrement.
J.	Journal de l'enregistrement et du notariat.
M.	Moniteur du notariat et de l'enregistrement.
P.	Pasicrisie. Cette abréviation: P. 1882, 3, 42, signifie: Pasicrisie, année 1882, troisième partie, page 42.
R. crit.	Revue critique de législation et de jurisprudence.
R. E.	Revue de l'enregistrement.
R. N.	Revue pratique du notariat belge.
R. P.	Répertoire périodique de l'enregistrement.
Sol.	Solution de l'Administration française.
Supp.	Supplément au Répertoire de Dalloz.
T.	Tome.
vo	Verbo.

Tout article de loi cité sans indication spéciale est un article de la loi organique du 22 frimaire an VII.

INTRODUCTION

I. L'enregistrement est une formalité qui consiste dans la relation d'opérations juridiques sur un registre tenu par un fonctionnaire public préposé à cette fin et appelé receveur de l'enregistrement. Cette relation s'opère suivant la teneur des *actes* instrumentaires et des *déclarations* qui sont présentés au receveur.

Conformément aux principes généraux du droit, le registre fait foi jusqu'à inscription de faux des faits qui y sont attestés par le receveur en accomplissement de sa mission légale ou réglementaire. Cass., 15 décembre 1881, P. 1882, 1, 14, M. 1882, p. 1.

Indépendamment de son but essentiel, qui est l'intérêt fiscal de l'Etat, la formalité de l'enregistrement présente un double intérêt civil: elle sert de contrôle au ministère des officiers publics rédacteurs des actes authentiques et confère date certaine aux actes sous seing privé.

Sous la loi des 5-19 décembre 1790, la formalité de l'enregistrement constituait une des conditions de l'authenticité des actes notariés. Il n'en est plus ainsi sous notre loi organique du 22 frimaire an VII.

II. La formalité de l'enregistrement est la base d'une contribution considérable dont le produit, joint à celui d'autres impôts connexes, droits de transcription et d'inscription hypothécaire, atteint annuellement aujourd'hui le chiffre de 63 millions environ (budget de 1911).

Ces impôts sont assis principalement sur la transmission de la propriété, la naissance, l'extinction et la garantie des obligations. Ils présentent ainsi une intime relation avec les principes

du droit civil. Il n'est pas une seule question fiscale, dit Demante, qui ne suppose, au préalable, une question d'ordre purement civil. Aussi la matière de l'enregistrement requiert-elle l'exercice de toutes les facultés du jurisconsulte.

III. Les impôts d'enregistrement et de transcription ont leur racine dans les coutumes et les anciennes lois françaises. Ils correspondent aux droits *seigneuriaux* de lods et ventes, quint, requint, relief, rachat, etc., et aux droits *royaux* de contrôle, insinuation, centième denier, etc.

Le dernier état de l'ancien droit, en matière fiscale, est exposé d'une manière complète dans le célèbre ouvrage de BOSQUET, *Dictionnaire raisonné des domaines et des droits domaniaux*, Paris, 1775

Les droits seigneuriaux furent abolis avec la féodalité.

Les anciens édits sur les droits royaux furent remplacés par la loi des 5-19 décembre 1790 qui, la première, organisa l'impôt d'une manière générale sur les actes et sur les mutations, en l'établissant sous la dénomination générique de droits d'enregistrement.

IV. La loi de 1790 et toutes celles qui l'avaient modifiée durant la période révolutionnaire furent remplacées par la loi organique du 22 frimaire an VII. Cette loi, qui fut complétée par une loi du 27 ventôse an IX, constitue encore de nos jours le véritable code de l'enregistrement.

Elle a été préparée et discutée selon les règles tracées par la Constitution directoriale du 5 fructidor an III. Son exposé des motifs, ainsi que les discours et les rapports dont elle a été l'objet au Conseil des Cinq-Cents et au Conseil des Anciens, se trouvent reproduits dans l'introduction du Répertoire général de Garnier.

A la différence de l'art. 69 de la loi du notariat, l'art. 73 de notre loi organique abroge expressément *toute la législation antérieure* sur la matière de l'enregistrement.

V. La loi du 22 frimaire an VII comprenait, dans son système,

l'établissement et la perception de l'impôt d'enregistrement sur les mutations par décès aussi bien que sur les actes et les mutations entre vifs.

La loi hollandaise du 27 décembre 1817 est venue introduire, en Belgique, une nouvelle législation fiscale à l'égard des mutations à titre successif; toutes les dispositions de la loi de frimaire sur ces mutations ont été abrogées d'une manière tacite.

Il existe ainsi, chez nous, deux catégories de droits d'enregistrement régis par des lois différentes: 1^o Les droits établis sur les actes et les mutations entre vifs; on leur réserve la dénomination de *droits d'enregistrement*; 2^o Les droits établis sur les mutations à titre successif ou par décès; on les appelle spécialement *droits de succession*.

Plusieurs lois ont dérogé à la législation organique des droits d'enregistrement *sensu stricto*. Il convient de citer spécialement la loi du 22 pluviôse an VII sur les ventes publiques de meubles, la loi du 1^{er} juillet 1869 sur les échanges d'immeubles et les donations entre vifs, les art. 6 et suiv. de la loi du 24 mars 1873 sur les actes d'ouverture de crédit avec gage ou hypothèque, les art. 4 et suiv. de la loi du 17 août 1873 sur la prescription, la loi du 6 août 1887 sur les baux, les lois du 9 août 1889 et du 30 juillet 1892 relatives aux habitations ouvrières, la loi du 21 mai 1897 sur les acquisitions de petites propriétés rurales, enfin la loi du 15 mai 1905 sur les actes de partage.

La loi organique des droits de succession a été considérablement modifiée et complétée par la loi du 17 décembre 1851.

VI. Les droits d'enregistrement, de succession, de transcription et d'inscription, avaient été établis en chiffres ronds par les lois organiques. A ces chiffres des lois postérieures avaient ajouté un certain nombre de centimes additionnels; l'impôt se composait ainsi de deux éléments: un chiffre permanent établi par les lois organiques, et un chiffre variable établi par des lois spéciales. Quant aux amendes, il était reçu qu'elles n'étaient point passibles des centimes additionnels.

La loi du 28 juillet 1879 a introduit deux innovations: elle

a majoré les amendes fixes et a frappé des centimes additionnels les amendes égales ou proportionnées aux droits; elle a fusionné en un chiffre unique la plupart des taxes principales et des centimes additionnels.

VII. La perception des impôts et amendes d'enregistrement, de succession, de transcription, d'inscription et de timbre est confiée à l'Administration de l'enregistrement par l'arrêté royal du 29 janvier 1818.

L'arrêté royal organique de cette Administration dans les provinces est du 8 septembre 1896. Il a été modifié par deux arrêtés, l'un du 21 octobre 1897, l'autre du 31 mai 1905.

L'arrêté ministériel concernant l'organisation du surnumérariat de l'enregistrement est du 9 septembre 1896. Il a été modifié par un arrêté du 6 juin 1905.

RÈGLES FONDAMENTALES

1. — *A-titre d'impôts au profit de l'Etat, les droits d'enregistrement, de succession, de transcription, d'inscription et de timbre sont soumis aux principes consacrés par les art. 110, al. I, III et 112 de la Constitution.*

1. Le principe constitutionnel que toute chose est de sa nature libre d'impôt, à moins d'y être soumise par la loi, engendre cette règle capitale que toute loi qui établit un impôt ne peut être *appliquée par analogie*.

Il en est des impôts comme des peines: c'est au législateur qu'il appartient de compléter, par une loi nouvelle, la législation existante s'il la trouve incomplète, et non pas au juge d'en combler les lacunes par une application analogique. Ce serait appliquer l'impôt par analogie que d'appliquer le tarif de l'art. 69 de la loi organique aux collocations *amicales* qu'il ne prévoit point, en invoquant l'art. 4 de cette loi qui annonce l'établissement du droit proportionnel sur toutes les collocations de sommes ou valeurs.

La jurisprudence française exprime d'une manière très défectueuse la règle que l'application analogique n'est pas admissible en matière fiscale; elle dit que les dispositions des lois fiscales doivent être appliquées conformément à leur *sens littéral*.

2. Il ne faut pas confondre l'*interprétation extensive* des termes de la loi avec l'application analogique de la loi. L'interprétation extensive doit être admise, le cas échéant, même en matière fiscale; procéder ainsi, ce n'est point ajouter à la loi, à la différence de ce qui a lieu dans l'application analogique; c'est seulement donner

à son texte le sens que le législateur a entendu y attacher. Les travaux parlementaires, qui expliquent la pensée dans laquelle la loi a été votée, sont les premiers documents à consulter pour en fixer l'interprétation. *Scire leges non hoc est verba earum tenere, sed vim ac potestatem.*

C'est une erreur évidente d'affirmer qu'en matière fiscale le *texte*, lorsqu'il est formel, doit prévaloir sur l'*esprit de la loi*.

II. — Les lois fiscales n'ont pas d'effet rétroactif.

3. Le principe de l'art. 2 du code civil s'applique à toutes les lois, aux lois fiscales aussi bien qu'aux autres. *Revue crit.*, 1879, p. 726. Il s'oppose à ce qu'une loi nouvelle vienne porter atteinte aux *situations fixées* sous l'empire de celle qui l'a précédée.

4. Le tarif à appliquer pour fixer le montant d'une perception fiscale est celui qui était en vigueur au jour où la créance du fisc et la dette du contribuable ont *pris naissance*. Il n'y a pas à considérer le *terme* qui pouvait appartenir au contribuable pour le paiement de l'impôt. On étudiera spécialement dans chacune des matières du cours quand un droit vient à s'ouvrir, c'est-à-dire commence à être *dû* par le contribuable et *acquis* ainsi au fisc. On verra notamment qu'en enregistrement il faut distinguer entre les actes dont l'enregistrement est obligatoire à raison de leur nature (art. 20 et 22 de la loi organique), et les actes dont l'enregistrement n'est obligatoire qu'à raison de l'usage qui va en être fait en justice, par acte public, ou devant l'autorité administrative (art. 23 de la même loi). SCHICKS, *v° Loi*, nos 2 et suiv. ; circ., 22 juin 1870, M. 1870, p. 252.

5. Le principe de la non-rétroactivité domine la matière des amendes fiscales (fixes ou proportionnelles) comme celle des droits eux-mêmes. Or ces amendes sont toujours dues de plein droit, indépendamment de toute sentence judiciaire. Il faut décider dès lors que leur tarif se détermine toujours d'après la législation en vigueur au jour où l'infraction à la loi a été commise. Déc., 21 janvier 1880, M. 1880, p. 37.

III. — *Les lois d'impôt sont de droit public. Il n'est jamais permis de frauder l'impôt.*

6. Il est indubitable que les lois d'impôt relèvent du *droit public*, et non du droit privé. Elles créent, en effet, des rapports entre l'Etat envisagé comme pouvoir souverain, et les particuliers envisagés comme sujets. *Revue de droit belge*, 1891-1895, p. 353 et 425.

Aussi n'est-il pas douteux que toute stipulation qui tend à *frauder* l'impôt est nulle, comme contraire à l'ordre public. Art. 6 c. c. Cass., 12 janvier 1882, P. 1882, 1, 27, M. 1882, p. 41; Dijon, 6 décembre 1905, D. 1908, 2, 83. Dans les actes sous seing privé à enregistrement obligatoire de leur nature, on stipule souvent que les droits et amendes seront à la charge de celle des parties qui, par son fait, donnera lieu à la poursuite du fisc. Cette stipulation est manifestement illicite, car elle n'a d'autre but que d'exciter mutuellement les parties à la violation de la loi fiscale. DALLOZ, *Suppl.*, v^o *Obligation*, n^o 166; R. E. 1902, p. 289; M. 1909, p. 54, 2^e col.

7. *Il n'est jamais permis de frauder l'impôt.* C'est frauder l'impôt que d'éviter de le payer tel qu'on l'a encouru, en dissimulant par un moyen quelconque, action ou omission, *l'accomplissement des conditions de son application.*

La fraude ne saurait résulter uniquement de l'exercice d'une faculté légale. Cass. fr., 24 avril 1854, D. 1854, 1, 157. Aussi ne faut-il pas confondre la fraude de l'impôt, qui suppose essentiellement une *manœuvre illicite*, avec l'art d'échapper à la débiton de l'impôt en *ne se plaçant pas dans les conditions qui en justifient l'application.* P. 1908, 1, 257, 1^{re} col. On exprime souvent cette idée en disant que quand les parties ont plusieurs moyens légaux pour parvenir à un but déterminé, elles ont la faculté de choisir celui qui est le moins onéreux. BINET, note au D. 1908, 1, 210. Le désir d'échapper à la débiton de l'impôt est parfaitement légitime, du moment qu'il se réalise sans violation de la loi fiscale. Trib.

Gand, 24 décembre 1906, et 22 mai 1907, R. N. 1908, p. 73 et 379 ;
Dinant, 25 avril 1907, R. N. 1907, p. 312.

8. Ce n'est pas frauder l'impôt que de faire un bail d'immeuble sans en dresser d'acte instrumentaire, pour ne tomber sous le coup d'aucune prescription fiscale ; c'est frauder l'impôt que de faire un bail d'immeuble par écrit privé sans présenter cet acte à l'enregistrement dans le délai de l'art. 22 de la loi organique. Ce n'est pas frauder l'impôt que d'apporter une usine en société contre des actions, pour ne subir ainsi que le droit fixe applicable aux actes de société selon l'art. 68, § 3, 4^o ; c'est frauder l'impôt que de feindre apporter l'usine contre des actions, alors qu'en réalité on reçoit de la société du numéraire ou des obligations et qu'on encourt ainsi le droit proportionnel de l'art. 69, § 7, 1^o.

IV. — *Nos lois fiscales se réfèrent aux lois civiles pour la détermination des caractères de la matière imposable.*

9. Nos lois fiscales ne sont, en définitive, que des tarifs d'impôts sur les actes et les mutations, avec un petit nombre de règles de liquidation, de recouvrement et de prescription. Elles établissent des tarifs par catégories d'actes et de mutations ; mais elles ne définissent point les termes juridiques qu'elles y emploient, elles ne déterminent pas à quels caractères on reconnaît si un acte ou une mutation rentre dans telle ou telle catégorie. Leur référence à la législation civile est ainsi évidente. « Il n'est pas une seule question fiscale qui ne suppose, au préalable, une question d'ordre purement civil.... Dire que l'interprétation des lois d'enregistrement est étrangère aux principes du droit civil, c'est dire qu'on peut tirer la conséquence d'un raisonnement sans en connaître les prémisses. » C'est en ce sens qu'il faut entendre l'axiôme si répandu que *le droit civil domine le droit fiscal*. DUBOIS, *Leçon d'ouverture du cours de droit civil approfondi dans ses rapports avec l'enregistrement*, p. 26 ; VALETTE, *Mélanges de droit*, I, p. 195 ; M. 1892, p. 226 ; R. N. 1909, p. 2.

Il peut certes arriver qu'en établissant un tarif le législateur

fiscal se soit mis en contradiction avec le droit civil, qu'il ait frappé, par exemple, d'un droit proportionnel de transmission un acte qui n'est pas translatif, tels les jugements prononçant l'annulation ou la résolution de contrats translatifs. En pareil cas, il faut bien s'incliner devant la disposition particulière de la loi fiscale. Mais ce sont là des cas tout à fait exceptionnels.

10. Nos lois fiscales doivent être combinées avec les principes du droit civil *actuel*, et non avec ceux qui étaient en vigueur lorsqu'elles ont été faites. Elles ne se sont pas référées exclusivement à la législation civile de leur temps; elles ont laissé à la législation civile de l'avenir le soin de déterminer quand un bien est meuble et quand il est immeuble, quand il y a réméré ou rétrocession, billet à ordre ou billet ordinaire, action de société ou copropriété, ouverture de crédit, etc. Tout changement survenant dans la loi civile relativement au caractère juridique de tel ou tel contrat, à la nature mobilière ou immobilière de tel ou tel bien, agit *ipso facto* sur l'application de nos lois d'enregistrement. Cass., 29 mars 1867, P. 1867, 1, 265, M. 1867, p. 131; Cass., 19 mai 1892, P. 1892, 1, 261, M. 1892, p. 225; R. P. 1904, p. 7.

11. Dans la mesure où nos lois fiscales n'y ont point dérogé, tous les principes du droit civil sont applicables pour déterminer l'exigibilité de l'impôt. Il n'y a pas à distinguer entre ceux qui reposent sur la vérité des choses et ceux qui trouvent leur *base dans une fiction*. Cass., 22 janvier 1848, P. 1848, 1, 211, M. 1848, p. 318; Cass., 15 janvier 1858, P. 1858, 1, 29, M. 1858, p. 155. Lorsque le législateur fiscal a voulu exclure l'effet de certaines fictions de la loi civile, il a pris soin de s'en expliquer par des textes non équivoques; ce sont des exceptions qui confirment la règle, loin de la contredire. *Exceptio firmat regulam in casibus non exceptis*. C'est ainsi que la finale de l'art. 60 de la loi organique: *quels que soient les événements ultérieurs*, a été écrite pour exclure l'application du principe de l'effet rétroactif des conditions résolutoires accomplies et des jugements d'annulation. C'est ainsi encore que les art. 7 et 15 de la loi du 17 décembre 1851, sur les

droits de succession, ont eu pour but de faire cesser le préjudice que causait au fisc l'application du principe que les renonciations à communauté et à succession opèrent avec rétroactivité.

La tendance actuelle de la jurisprudence belge est cependant d'admettre en maxime certaine que les *fictions* du droit civil sont, *de leur nature même*, inapplicables en matière fiscale. C'est ce que certains arrêts ont décidé en faveur du fisc, l'un au sujet de l'effet rétroactif de la condition suspensive accomplie (Cass., 15 décembre 1887, P. 1888, 1, 41, M. 1888, p. 1), les autres — antérieurement à la loi du 15 mai 1905 — au sujet du caractère déclaratif du partage (Cass., 2 janvier et 2 avril 1896, P. 1896, 1, 59 et 152, M. 1896, p. 73 et 177). Ces arrêts sont généralement critiqués. R. N. 1897, p. 630. En France, la doctrine et la jurisprudence se trouvent d'accord pour appliquer aux matières fiscales toutes les déductions logiques de l'effet rétroactif attribué par l'art. 1179 c. c. à la condition suspensive accomplie (1). DICT. ENR., *vo Condition*, n° 108, et *vo Expertise*, n° 231.

V. — *Non bis in idem.*

12. Ce principe de raison n'est pas formulé expressément dans nos lois, mais il y est consacré par de très nombreuses applications. Art. 68, § 1, 6°, 7°, 42°, 44°, et 69, § 2, 9°, al. 3, de la loi organique; art. 1, al. final, de la loi du 15 mai 1905 sur les actes de partage.

Il signifie uniquement qu'une *même matière imposable* ne peut être assujettie deux fois au *même impôt*.

Pour l'application de ce principe, il importe d'observer que si les *droits de transcription* et *d'inscription hypothécaire* sont essentiellement différents des droits d'enregistrement, les *droits de succession* ne sont, de leur nature même, depuis la loi de 1790, que des droits d'enregistrement établis sur les transmissions par décès. SCHICKS, *vo Enregistrement*, n° 4. Contra: M. 1902, p. 20.

(1) Il arrive que le fisc belge se prévaut des fictions de droit civil lorsqu'il y trouve avantage. M. 1901, p. 28 et 321. « Quel compte faut-il tenir d'une doctrine qu'on abandonne aussitôt qu'on y a intérêt! » R. N. 1909, p. 2.

VI. — *Le fisc est un tiers à l'égard des actes et des déclarations que les contribuables lui présentent ou lui opposent pour la perception de l'impôt.*

13. Les conséquences de ce principe sont aussi nombreuses qu'importantes. Les plus notables sont celles-ci :

1^o Le fisc est fondé à percevoir l'impôt *d'après les dispositions des actes* qui lui sont soumis, ou qu'il découvre selon son droit d'investigation, *sans devoir tenir compte des intentions secrètes des parties, ni des conventions verbales ou des contre-lettres* par lesquelles elles auraient modifié leur situation juridique telle qu'elle résulte de ces actes. R. E. 1909, p. 436 et 447 ; note au M. 1909, p. 139.

Par application de ce principe, le fisc est fondé à considérer le bien que des associés en nom collectif ont acquis pour leur société, mais en leur nom personnel et non sous la raison sociale, comme leur appartenant personnellement et non comme faisant partie du patrimoine de l'être moral. Trib. Gand, 20 février 1901, B. J. 1902, col. 329, M. 1901, p. 668.

Le prête-nom est propriétaire au regard des tiers. En conséquence tout acte civil ou judiciaire qui le dessaisit pour faire passer la propriété sur la tête de son mandant opère une nouvelle transmission imposable. Liège, 24 juin 1886, M. 1886, p. 244 ; SCHICKS, v^o *Jugement*, nos 125 et 126 ; R. P. 1907, p. 26. C'est en ce sens qu'on dit communément que l'impôt se perçoit d'après la *propriété apparente*.

2^o Le fisc est fondé à se prévaloir des *nullités d'ordre public* des actes qu'on lui oppose dans le but d'échapper à l'impôt. Cass., 30 juillet 1868, P. 1869, 1, 249, M. 1868, p. 318. Ainsi a-t-il le droit de régler la perception de l'impôt sur la succession d'une femme mariée en communauté sans tenir compte de la clause du contrat de mariage qui avait obligé cette femme à subir sur ses *biens personnels* l'exercice des récompenses dues à son mari du chef de propres aliénés. Cass., 1^{er} décembre 1870, P. 1871,

1, 3, M. 1871, p. 9. De même, on ne peut invoquer contre le fisc l'existence d'une société commerciale qui n'a pas été constituée dans les formes prescrites à peine de nullité par la loi. Cass. fr., 19 janvier 1881, D. 1881, 1, 265, M. 1881, p. 218; R. E. 1906, p. 662.

3^o Le fisc a le droit d'opposer les *vices de forme* des actes instrumentaires dont on se prévaut contre lui. Déc., 25 janvier 1901, R. N. 1901, p. 108. Ainsi est-il fondé à régler la perception du droit de succession sans tenir compte des dettes du défunt qui ne sont pas établies par des actes valables ou autres preuves légales; tel le billet à ordre par acte notarié délivré en brevet et non signé du comparant. Cass., 24 juillet 1873, P. 1873, 1, 310, M. 1873, p. 251.

4^o Le fisc peut se prévaloir du principe de l'art. 1328 c. c. que les actes sous seing privé n'ont point par eux-mêmes date certaine *contre les tiers*. Arg. des art. 62, 69, § 2, 11^o, et 70, § 3, 16^o, de la loi organique. Ainsi lorsqu'on présente à la formalité un acte qui porte vente d'un terrain à la date de ce jour sans mentionner les bâtiments qui s'y trouvent mais aussi sans les exclure, le fisc est fondé à percevoir l'impôt sur la valeur du fonds entier, en vertu de l'art. 553 c. c.; si l'acheteur prétend que les bâtiments lui appartenaient déjà parce qu'il les a élevés pour son compte avec l'autorisation du propriétaire, il doit prouver cette autorisation, qui aurait entraîné renonciation au droit d'accession, par un acte ayant acquis date certaine avant l'érection des bâtiments. D'une manière générale, les parties qui veulent combattre une présomption légale de propriété invoquée par le fisc ne peuvent se servir pour cela d'actes sous seing privé qui n'ont pas date certaine antérieure aux faits sur lesquels la présomption légale est basée. Cass., 19 octobre 1905, P. 1906, 1, 27, M. 1905, p. 402.

14. Si le fisc ne doit pas reconnaître la date de l'acte sous seing privé *qu'on lui oppose*, il en est autrement de celle de l'acte *qu'il invoque lui-même comme base de ses prétentions*. Le fisc qui se prévaut des énonciations d'un acte pour la perception

de l'impôt doit prendre cet acte tel qu'il est, à moins qu'il ne prouve la *fraude* que les parties auraient commise; il ne peut dénier la date de l'acte alors qu'il invoque ce même titre pour établir l'existence de la mutation. SCHICKS, *v^o Loi*, n^o 5; LAURENT, *Principes de droit civil*, V, n^o 430. C'est ainsi que la valeur d'un immeuble acquis par acte sous seing privé et soumis à expertise doit être fixée au jour de l'acquisition, et non au jour de l'enregistrement qui a fait acquérir date certaine à l'acte. Cass., 4 décembre 1885, P. 1885, 1, 291, M. 1886, p. 49; DICT. ENR., *v^o Acte sous seing privé*, n^o 15.

15. Le fisc ne peut se prévaloir de l'art. 1 de la loi hypothécaire pour le règlement des droits de succession. Cette disposition, en effet, ne protège pas tous les tiers indistinctement, mais seulement ceux *qui auraient contracté sans fraude*. Le fisc ne peut donc invoquer le défaut de transcription de l'acte d'aliénation d'un immeuble pour réclamer le droit de succession sur cet immeuble à charge des héritiers de l'aliénateur.

VII. — *Les prescriptions de nos lois fiscales ne sont point sanctionnées par des nullités, mais par des amendes qui ont le caractère de simples réparations civiles.*

16. Il n'existe plus qu'un seul cas de *nullité* prononcée par la loi organique, celui de l'art. 34: l'*exploit* non enregistré dans le délai légal est nul. L'art. 40, qui prononçait la nullité de certaines *contre-lettres*, a été abrogé virtuellement par l'art. 1321 c. c.

17. Les pénalités pécuniaires édictées par nos lois fiscales, sous le nom d'amende, double droit, triple droit, ne sont point des peines dans le sens du code pénal, mais de simples *réparations civiles* dans le sens des clauses pénales prévues par le code civil. Elles présentent, en effet, ce caractère essentiel, et tout à fait inconciliable avec l'idée de peine proprement dite, qu'elles sont dues et exigibles *indépendamment de toute condamnation judiciaire*, comme les droits dont elles sont destinées à assurer la perception; encourues *ipso jure* par les contrevenants, elles donnent

lieu, comme l'impôt lui-même, à la contrainte administrative qui emporte exécution parée.

Notre principe a été consacré dans les travaux préparatoires de la loi du 17 avril 1878 contenant le titre préliminaire du code de procédure pénale. Il est admis aujourd'hui par la jurisprudence belge et par les criminalistes les plus autorisés. J. 1882, p. 5. Il est cependant encore méconnu par la jurisprudence française. *Revue crit.*, 1908, p. 471; SCHICKS, *vo Enregistrement*, n° 8.

18. La principale conséquence du principe que nos amendes ne sont pas des peines proprement dites est qu'elles ne sont pas régies par les dispositions de l'art. 86 du code pénal et de l'art. 20 de la loi du 17 avril 1878. Pures réparations civiles, elles n'ont absolument rien de personnel; de même que les autres dettes civiles, elles peuvent être recouvrées à charge des *héritiers* des contrevenants décédés. Cass., 3 février et 30 juin 1890, P. 1890, 1, 72 et 241, M. 1890, p. 47, et 1891, p. 25; Bruges, 13 décembre 1905, M. 1906, p. 11.

19. Une autre conséquence est qu'elles ne tombent pas sous l'empire du droit de grâce établi par l'art. 73 de la Constitution. Le pouvoir d'en faire remise appartient directement au *Ministre des finances*. Il lui a été attribué par un usage fondé sur un arrêté du Régent, du 18 mars 1831, et passé dans les mœurs gouvernementales contrairement à l'art. 59 de la loi organique. La *légalité* de cet usage a été consacrée dans les travaux préparatoires de l'art. 11 *nouveau* de la loi des 18 mai 1873 - 22 mai 1886 sur les sociétés commerciales ⁽¹⁾. Un arrêté royal du 21 octobre 1897 a autorisé le Ministre des finances à *déléguer* partiellement son pouvoir de remise aux directeurs provinciaux de l'enregistrement.

(1) La loi de 1873 qualifiait de *droit d'enregistrement* la pénalité due pour le dépôt tardif des actes de sociétés aux greffes des tribunaux. La loi de 1886 a remplacé cette qualification par celle d'*amende d'enregistrement*. Or il résulte des travaux préparatoires de la loi de 1886 que ce changement n'a été fait qu'en vue de permettre au Ministre des finances de faire remise de la pénalité en question, conformément à l'arrêté de 1831.

VIII. — *Les droits et amendes régulièrement perçus d'après la teneur des actes ou des déclarations des contribuables ne peuvent être restitués, quels que soient les événements ultérieurs.*

20. Cette règle draconienne est consacrée par l'art. 60 de la loi organique. Elle est reproduite par l'art. 23 de la loi de 1817 sur les droits de succession. On l'explique par la prétendue nécessité d'éviter le trouble que des restitutions imprévues pourraient occasionner dans les services publics et la comptabilité de l'Etat.

Nous l'avons critiquée dans notre *Discours inaugural sur les droits de succession*, p. 23. Comp. R. P. 1899, p. 258.

21. Une perception est régulière dès que le receveur applique exactement le *tarif* à l'*acte* qui lui est soumis ou à la *déclaration* qui lui est présentée. Le fisc n'a pas à s'inquiéter des *erreurs* que les parties ont pu commettre, ni des *résolutions* ou des *annulations* qui peuvent survenir plus tard. On est pris au mot par le fisc : ce qui est écrit dans l'acte ou la déclaration reste toujours écrit. *Revue crit.*, 1881, p. 720 ; J. 1882, p. 150.

Le principe de l'art. 60 subit quelques exceptions. La plus notable a été établie par l'art. 23 de la loi du 31 mai 1824 au sujet du *droit de titre* perçu sur la minute d'un jugement : il devient sujet à restitution lorsque le jugement est annulé par une autre décision judiciaire.

IX. — *Le fisc peut agir par voie de contrainte pour le recouvrement des droits et amendes.*

22. Cette règle est établie par l'art. 64 de la loi organique. Elle est rationnelle ; les impôts servant à assurer le fonctionnement des services publics, il est indispensable que le fisc puisse les recouvrer d'une manière expéditive, par exécution parée.

La contrainte peut être justement comparée à un *jugement par défaut susceptible d'opposition* ; elle laisse intacts les droits du contribuable contre lequel elle est décernée.

23. Il est de jurisprudence que le fisc n'est pas *tenu* d'employer la voie de la contrainte pour le recouvrement des droits et amendes. Il peut, si bon lui semble, suivre la voie ordinaire de l'*ajournement*, comme il peut répondre à une demande en restitution par la voie d'une *demande reconventionnelle*. Cass., 24 novembre 1892, P. 1893, 1, 30, M. 1893, p. 1; Cass. fr., 5 décembre 1899, D. 1901, 1, 43.

X. — *Les lacunes proprement dites de notre législation sur les rapports du fisc avec les contribuables doivent être comblées par l'application des principes du code civil et du code de procédure civile sur les rapports de créancier à débiteur.*

24. Il est rigoureusement exact que nos lois fiscales relèvent du droit public et non du droit privé, en tant qu'elles statuent sur le recouvrement de l'impôt. Mais il est tout aussi incontestable qu'elles sont loin de se suffire à elles-mêmes, de constituer un système complet de législation. Elles présentent de très graves lacunes ! En matière d'extinction de l'action du fisc, la loi organique n'établit que quelques cas particuliers de prescription (art. 61); en matière d'expertise, elle ne dit mot sur les causes de récusation des experts, ni sur leur prestation de serment (art. 17 à 19); en matière de poursuites et d'instances, elle ne détermine pas les formes de la contrainte, ni les règles de la péremption d'instance (art. 64 et 65); en matière d'action en restitution de droits irrégulièrement perçus, elle oublie la question des intérêts moratoires comme si le principe que nul ne peut, sans juste cause, s'enrichir aux dépens d'autrui n'était pas d'application universelle même en droit public; en matière de fraude de l'impôt, elle ne détermine pas le caractère *juris et de jure* ou *juris tantum* des présomptions qu'elle établit au profit du fisc (art. 12 et 13), et elle est muette sur l'admission des modes de preuve du droit commun ! Dans tous ces cas, la nécessité de combler les lacunes de la loi organique apparaît manifestement; refuser d'appliquer les règles du code civil et du code de procédure civile serait arriver à l'absurde.

Il faut observer d'ailleurs que si les lois fiscales relèvent du droit public, elles aboutissent néanmoins, à un moment donné, à constituer le fisc *créancier* de tel particulier, à faire de la charge de l'impôt une *dette* proprement dite. Or c'est la loi civile qui règle les rapports de créancier à débiteur. Ce n'est que dans le code civil et le code de procédure civile que l'on peut trouver les principes généraux sur l'*exercice des actions*. Aussi la jurisprudence, tant en Belgique qu'en France, formule-t-elle la règle que le droit commun reprend son empire sur tous les points que la loi fiscale n'a pas prévus. R. N. 1909, p. 1.

25. Il faut bien se garder de confondre la formule jurisprudentielle avec cette autre que toutes les dispositions du code civil et du code de procédure civile sont applicables, *sans restriction aucune*, aux rapports du fisc avec les contribuables. Avant de recourir à ce que l'on appelle le droit commun, il faut toujours examiner *s'il y a véritablement lacune dans la loi fiscale*, si la question à résoudre ne trouve pas sa solution *expresse ou implicite* dans l'une ou l'autre des dispositions de notre législation. C'est ainsi que l'art. 1244 c. c. sur le terme de grâce, et les art. 1289 et suiv. c. c. sur la compensation, se trouvent inapplicables en matière fiscale, à raison du système des art. 28, 59 et 64 de notre loi organique, sur la perception et la poursuite de l'impôt. R. E. 1906, p. 234; M. 1906, p. 292, et 1907, p. 109. Il en est de même de l'art. 323 c. pr., sur le pouvoir des juges en cas d'expertise; cet article est inapplicable à raison du système de l'art. 18 de la loi organique et de l'art. 5 de la loi complémentaire de l'an IX sur les résultats de l'expertise fiscale. Namur, 9 mai 1899, M. 1899, p. 310; Cass. fr., 19 avril 1905, D. 1908, 1, 245; *Revue crit.*, 1907, p. 449; R. P. 1909, p. 249.

XI. — *In dubio contra fiscum.*

26. Cette maxime n'est qu'une application particulière des principes généraux du droit sur le fardeau de la preuve. *Actori incumbit probatio; actore non probante, absolvitur reus*. Le fisc

qui prétend que tel impôt lui est dû à raison de tel acte ou de telle mutation doit faire la preuve *complète* du fondement de sa prétention. Si la *disposition légale* qu'il dit *constitutive de l'impôt*, ou bien l'*écrit* qu'il dit *révélateur de la matière imposable*, ne présente vraiment qu'un sens incertain ou douteux, il reste en défaut de fournir la preuve qui lui incombe; il doit dès lors succomber. Bruxelles, 13 décembre 1907, P. 1908, 2, 304.

LES DROITS D'ENREGISTREMENT ⁽¹⁾

TITRE I. — Division des droits.

CHAPITRE I. — DISTINCTION DES DROITS FIXES ET DES DROITS PROPORTIONNELS.

SECTION 1. — Généralités.

27. Les droits sont *fixes* ou *proportionnels*, suivant la nature des actes et des mutations qui y sont assujettis. Art. 2. Les droits fixes sont établis par l'art. 68, les droits proportionnels par l'art. 69.

28. Le *droit fixe* est celui dont la quotité est d'une somme fixe, sans qu'il y ait à considérer la valeur des biens qui forment l'objet de l'acte à enregistrer.

Sa quotité varie uniquement d'après la nature des actes; l'art. 68 l'établit uniforme pour tous les actes *de même nature*.

On appelle droit fixe *spécial* tout droit fixe dont la quotité est supérieure à fr. 2,40, et droit fixe *général* le droit fixe dont la quotité n'est que de fr. 2,40.

Le droit fixe général n'est pas un impôt, mais le simple *salaires de la formalité* de l'enregistrement; aussi l'appelle-t-on *droit de formalité*. Il est évident, au contraire, que tout droit fixe spécial contient un élément fiscal plus ou moins important.

29. Le *droit proportionnel* est celui dont la quotité est de certains tantièmes pour cent de la valeur des biens qui forment l'objet de l'acte ou de la déclaration de mutation à enregistrer.

(1) Les articles cités sans indication particulière sont ceux de la loi organique du 22 frimaire an VII.

Sa quotité varie selon que l'opération tarifée est à titre onéreux ou à titre gratuit, et aussi, en général, selon qu'il s'agit de meubles ou d'immeubles. Pour les opérations à titre onéreux, la quotité du droit varie encore selon leur nature propre, vente ou acte équipollent, échange, bail, rente, obligation, cautionnement, libération, etc.

SECTION 2. — La matière imposable au droit proportionnel.

30. D'après notre art. 4 et la loi du 15 mai 1905 sur les actes de partage, la matière imposable au droit proportionnel consiste dans les mutations entre vifs, les jugements de condamnation, collocation ou liquidation de sommes ou valeurs, les actes de partage et les actes équipollents à partage.

§ 1. — DES MUTATIONS ENTRE VIFS, C'EST-A-DIRE DES TRANSMISSIONS ENTRE VIFS DE PROPRIÉTÉ, D'USUFRUIT OU DE JOUISSANCE DE BIENS MEUBLES OU IMMEUBLES, DES OBLIGATIONS ET LIBÉRATIONS DE SOMMES OU VALEURS.

31. L'expression *transmission de propriété* se rencontre dans un grand nombre de textes de la loi organique; elle y comprend toujours les servitudes, qui ne sont que des démembrements de la propriété. Si la loi mentionne spécialement l'usufruit à côté de la propriété, ce n'est pas pour exclure l'usage, l'habitation et les servitudes réelles, c'est uniquement à cause des règles spéciales de la liquidation de l'impôt sur l'usufruit. Cass. 29 mars 1867, P. 1867, 1, 265, M. 1867, p. 131; R. N. 1902, p. 660.

L'expression *jouissance* est employée par notre loi dans un sens restreint, comprenant seulement la jouissance à titre de louage ou à titre d'antichrèse.

Le mot *sommes* désigne une quantité d'espèces monétaires, et le mot *valeurs* les choses fongibles (art. 1326 c. c.).

Les obligations et libérations de sommes ou valeurs réveillent, à certains égards, l'idée de transmission de la propriété. Aussi

désigne-t-on habituellement notre première catégorie sous le nom de *mutations entre vifs*, par opposition aux actes *déclaratifs*.

32. L'art. 69 n'établit pas le droit proportionnel sur toutes les mutations entre vifs; il ne l'établit pas sur celles *qui procèdent directement de la loi civile*.

D'autre part, l'art. 68 n'établit que le droit fixe sur certaines mutations entre vifs *qui procèdent de la volonté des contribuables*; telles les mutations qui procèdent du contrat de mariage ou du contrat de société.

§ 2. — DES JUGEMENTS DE CONDAMNATION,
COLLOCATION OU LIQUIDATION DE SOMMES OU VALEURS.

33. L'établissement du droit proportionnel est ici étranger à toute idée de transmission; le jugement portant condamnation de sommes ou valeurs ne crée pas l'obligation de la partie condamnée, il ne fait que la sanctionner. Le droit proportionnel s'explique, et ne peut s'expliquer, que par l'idée de *rémunération du service judiciaire* rendu par l'octroi d'un *titre exécutoire*.

Le terme *collocation* s'applique aux jugements qui déterminent la répartition des biens du débiteur entre ses créanciers.

Le terme *liquidation* s'applique aux jugements qui fixent la quotité, précédemment incertaine, d'une somme qui doit constituer l'un des éléments d'un compte ou partage ultérieur. R. E. 1909, p. 330.

§ 3. — DES ACTES DE PARTAGE DE BIENS MEUBLES OU IMMEUBLES
ET DES ACTES ÉQUIPOLLENTS A PARTAGE.

34. Contrairement à la loi civile, la loi organique de l'an VII voyait une *transmission* de copropriétaire à copropriétaire, une vente, à concurrence de l'excédant de part, dans le partage avec soulte et dans la licitation. L'art. 69, en effet, frappait du droit proportionnel établi pour les *ventes*, les retours de partage et les parts ou portions indivises acquises par licitation.

La loi du 15 mai 1905 a voulu rétablir l'harmonie entre la loi fiscale et la loi civile; son art. 6 a abrogé les art. 68, § 3, 2^o, 69, § 5, 6^o et 7^o, 69, § 7, 4^o et 5^o (en tant qu'il dispose pour les partages), de la loi du 22 frimaire an VII, ainsi que l'art. 6 de la loi du 16 mai 1900.

Si les partages avec soulte et les licitations ne sont plus soumis au droit proportionnel à *titre d'opérations translatives* aux yeux de la loi fiscale, *tous les partages indistinctement*, purs et simples ou avec soulte, les *licitations* et les *actes équipollents à partage* sont aujourd'hui soumis à un nouveau droit proportionnel établi par l'art. 1 de la loi du 15 mai 1905. Ce nouvel impôt s'explique par une idée analogue à celle qui a fondé le droit de condamnation sur les jugements; il doit être considéré comme une *taxe rémunératrice de la force probante* attachée par la loi civile à l'*acte instrumentaire* d'un contrat qui présente toujours une grande importance dans la vie civile.

SECTION 3. — Caractère des dispositions des art. 3 et 4.

35. Les art. 3 et 4 ne constituent qu'un *exposé doctrinal* des principes que la loi va mettre en œuvre aux art. 68 et 69. L'énumération donnée par les art. 68 et 69, des actes et des mutations frappés du droit fixe spécial ou du droit proportionnel, est *essentiellement limitative*. Il est, en effet, de règle fondamentale que jamais la détermination de l'impôt ne peut être déterminée par analogie (supra n^o 1). On a dit avec raison que l'impôt ne peut être perçu qu'en vertu d'un texte de loi qui en établit non seulement le principe, mais la quotité. *Revue crit.*, 1902, p. 349.

36. Mais on doit se garder d'une exagération; il n'est pas nécessaire, pour qu'une disposition subisse le droit proportionnel, qu'elle se trouve nommément désignée dans quelque numéro du tarif des droits proportionnels; il suffit qu'elle y soit qualifiée par une appellation générique plus ou moins compréhensive. En d'autres termes, il n'est pas nécessaire que le tarif ait appelé

une disposition par son nom propre pour qu'elle soit imposée; il suffit qu'il l'ait appelée par son nom de famille. Le législateur est absolument libre dans la manière de formuler la loi fiscale; il lui est loisible de frapper certaines dispositions en les désignant par des appellations particulières; il lui est loisible aussi de les imposer en les qualifiant par des dénominations purement génériques. Or, il importe d'observer que si les divers numéros du tarif des droits proportionnels procèdent d'abord par énumération concrète des cas les plus usuels, ils concluent toujours en formulant le principe d'exigibilité d'une manière abstraite et dans les termes les plus larges. C'est en cela que la loi de l'an VII a toujours été regardée comme un chef d'œuvre de fiscalité.

APPENDICE. — Régime des protêts.

37. La loi commerciale du 10 juillet 1877 établit un *droit gradué* sur les protêts des lettres de change et de tous autres effets de commerce, et sur les déclarations faites pour remplacer les protêts. SCHICKS, *vo Protêt*.

CHAPITRE II. — DISTINCTION DES DROITS D'ACTE ET DES DROITS DE MUTATION.

38. Les expressions *droit d'acte* et *droit de mutation* se prennent dans deux acceptions différentes. Tantôt on les emploie à un point de vue doctrinal, en envisageant exclusivement la *matière imposable*. Tantôt on les emploie au point de vue pratique, en considérant non plus la matière imposable, mais les *conditions positives de la débetion de l'impôt*; on examine alors comment la matière imposable devient *matière imposée*.

39. Au point de vue doctrinal, le *droit d'acte* est le droit qui est établi sur les *écrits probatoires*; le *droit de mutation* est celui qui est établi sur *toutes les transmissions ou mutations*. Tel est le point de vue des art. 2, 3 et 4.

Selon cette acception, il n'y a que deux droits proportionnels qui soient en même temps des *droits d'acte* : le droit de condamnation, établi sur les *jugements* de condamnation, et le droit de partage, établi sur les *actes* de partage. Tous les autres droits proportionnels sont des droits de mutation.

40. Au point de vue pratique, le *droit d'acte* est tout droit dont la débiteur est subordonnée à la condition essentielle qu'il existe un écrit probatoire de l'opération juridique visée par le tarif ; le *droit de mutation* est le droit dont la débiteur n'est subordonnée à aucune condition. C'est le point de vue des art. 20 et suiv. de la loi organique et de l'art. 4 de la loi complémentaire du 27 ventôse an IX. Il importe peu, au point de vue pratique, que l'existence d'un écrit probatoire ne soit pas la cause de la perception, s'il en est une condition essentielle, *sine qua non*.

Selon cette acception usuelle, tous les droits proportionnels en général, même ceux qui ont pour cause une transmission, sont en même temps des *droits d'acte*, car ils ne peuvent être dus au fisc que s'il existe un écrit formant titre entre les parties de l'opération visée par le tarif. Les seuls droits proportionnels que l'on appelle *droits de mutation* sont ceux qui frappent les *transmissions de propriété immobilière* (art. 4 de la loi complémentaire de l'an IX), et les *adjudications de meubles dans les ventes publiques* (art. 7, al. 4, de la loi du 22 pluviôse an VII) ; ce sont les seuls dont la débiteur s'opère de plein droit. Les *transmissions mobilières*, autres que celles par vente publique, et les *transmissions de jouissance immobilière* par bail ou antichrèse, ne sont passibles de l'impôt que s'il existe un écrit formant titre de l'opération entre les parties. Art. 20 et suiv. de la loi organique.

TITRE II.

Principe de la territorialité de l'impôt.

41. Il n'y a aucun obstacle à ce que les *droits établis sur les actes*, au sens propre, sans distinction entre les *droits fixes* et les *droits proportionnels de partage ou de condamnation* ⁽¹⁾, soient perçus sur des actes qui ont pour objet des *biens étrangers*, lorsque ces actes sont soumis ou doivent être soumis à l'enregistrement en Belgique. Le principe de la territorialité de l'impôt n'a pas d'application à l'égard de ces droits.

42. Il en est autrement des *droits établis sur les mutations*, au sens propre, c'est-à-dire des droits proportionnels établis sur les transmissions de biens ou mouvements de valeurs. L'impôt d'enregistrement, attribut de la souveraineté, ne doit pas dépasser les limites du territoire de l'Etat pour atteindre la *circulation juridique de biens situés à l'étranger*.

La loi organique avait négligé l'organisation du principe de la territorialité de l'impôt. Cette lacune a été comblée par deux avis du conseil d'Etat, l'un des 6 vend. - 10 brum. an XIV, l'autre des 15 nov. - 12 déc. 1806.

Les avis du conseil d'Etat distinguent entre les transmissions immobilières et les transmissions mobilières.

43. Les *transmissions d'immeubles situés à l'étranger* échappent au droit proportionnel. Il n'y a pas à distinguer si les actes qui les constatent ont été passés à l'étranger ou dans notre pays.

L'acte d'une transmission d'immeuble étranger ne peut subir que le *droit de formalité* lorsqu'il est soumis ou doit être soumis à l'enregistrement en Belgique. On verra, dans la théorie des dispositions dépendantes, que la quittance donnée ou l'obligation consentie par le même acte, pour tout ou partie du prix entre les

(1) On admet toutefois qu'en matière de *jugements* il faut tenir compte de l'avis du conseil d'Etat des 15 nov. - 12 déc. 1806. SCHICKS, *vo Jugement*, n° 137.

contractants, ne peut être sujette à un droit particulier. Art. 10 de la loi organique. C'est donc à tort que le fisc décide que la dation d'un immeuble étranger en paiement d'une dette d'argent donne ouverture au droit de quittance. SCHICKS, *vo Dation en paiement*, n° 3.

Les avis du conseil d'Etat ne statuent qu'à l'égard des transmissions en propriété ou en usufruit; mais il est universellement reçu que le principe sur lequel ils sont basés commande d'étendre leur application aux baux d'immeubles situés à l'étranger.

44. Les actes portant *transmission de meubles, obligation ou libération de sommes ou valeurs* n'échappent au droit proportionnel, en vertu du principe de territorialité, que sous les conditions suivantes, fixées par l'avis de 1806 :

1° Il faut que l'acte ait été *passé à l'étranger et dans la forme authentique*. La nécessité de la forme authentique empêche les contribuables d'éluder l'impôt en datant faussement d'une localité étrangère les actes sous seing privé passés dans le pays.

Les obligations émanant d'un gouvernement étranger doivent être considérées comme passées en forme authentique. SCHICKS, *vo Effets publics*, n° 4, in fine.

2° Il faut que la convention translatrice dont l'acte forme preuve *doive s'exécuter entièrement à l'étranger*. Si le lieu de l'exécution n'est point précisé, ou si l'exécution doit avoir lieu dans le pays, même seulement en partie, l'affranchissement du droit proportionnel vient à cesser.

Lorsqu'un acte d'emprunt de sommes ou valeurs étrangères réunit ces deux conditions, la circonstance qu'il renferme accessoirement une constitution d'hypothèque sur un immeuble belge ne donne pas ouverture au droit proportionnel. Déc., 16 janvier 1900, M. 1900, p. 38.

45. L'avis de 1806 ne vise pas expressément les actes portant *libération*; il emploie les termes *obligation et mutation d'objets mobiliers*. Mais il est généralement admis aujourd'hui que ses dispositions s'appliquent aux quittances, parce que la quittance

constate un paiement et que le paiement implique une mutation d'objets mobiliers. SCHICKS, v^o *Acte passé en pays étranger*, n^o 11.

Étant admis que les actes portant libération sont compris dans les dispositions de l'avis de 1806, il faut décider que la quittance qui satisfait aux deux conditions prescrites échappe au droit proportionnel, même si elle a pour objet le prix d'une vente d'immeuble situé en Belgique.

TITRE III.

Organisation de la perception des droits.

46. Il ne s'agit ici que des principes généraux tels qu'ils sont établis par la loi organique et la loi complémentaire. La loi du 22 pluviôse an VII a établi un système spécial et complet de perception à l'égard des ventes publiques de meubles. Ce système sera exposé à part.

47. Il faut distinguer entre l'obligation de l'enregistrement des *actes* et l'obligation de l'enregistrement des *mutations verbales d'immeubles*.

CHAPITRE I. — DE L'OBLIGATION DE L'ENREGISTREMENT DES ACTES.

48. Aux termes des art. 20 à 23, les actes enregistrables se divisent en deux catégories: les actes qui sont assujettis à l'enregistrement dans un délai de rigueur, et les actes qui ne sont assujettis à l'enregistrement que préalablement à leur usage soit par acte public, soit en justice, ou devant toute autre autorité constituée. On exprime souvent cette distinction en d'autres termes: on parle des actes à enregistrement obligatoire et des actes à enregistrement facultatif.

L'art. 70, § 3, exempte diverses catégories d'actes de la formalité de l'enregistrement.

SECTION 1. — Actes assujettis à l'enregistrement dans un délai de rigueur.

49. Ce sont: 1^o les actes civils publics; 2^o les testaments déposés chez les notaires ou par eux reçus; 3^o les actes sous signature privée portant transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens immeubles; 4^o les actes extrajudiciaires; 5^o les actes des juges rentrant dans l'ordre de la juridiction gracieuse et les actes des greffiers; 6^o les actes des juges rentrant dans l'ordre de la juridiction contentieuse, c'est-à-dire les jugements de condamnation.

Les actes des cinq premières catégories sont tous enregistrables *sur minute, brevet ou original*. Quant aux actes de la juridiction contentieuse, ils sont enregistrables *sur minute* en tant qu'il s'agit de la perception du *droit de titre*, et ils ne sont enregistrables que *sur expédition* en tant qu'il s'agit de la perception du *droit de condamnation*. Art. 7.

§ 1. — DES ACTES CIVILS PUBLICS.

50. Par *actes civils publics* on entend: 1^o les actes des notaires; 2^o les actes des autorités administratives concernant des opérations d'intérêt privé (1).

Les actes dans lesquels les fonctionnaires de l'ordre administratif agissent à titre d'autorité, dans l'intérêt général, en vue d'assurer l'exécution des lois et règlements, s'appellent *actes d'administration publique*. L'art. 70, § 3, 2^o et 8^o, les exempte de la formalité de l'enregistrement.

51. L'art. 20 prescrit l'enregistrement de *tous les actes notariés*.

Il n'y a à distinguer ni quant à leur *objet*, ni quant à leur *forme*. L'enregistrement est obligatoire même pour les actes que l'art. 70, § 2, déclare enregistrable *gratis* (2).

(1) Ces actes sont *publics*, c'est-à-dire *authentiques*. GALOPIN. *Droit notarial*, p. 43.

(2) Si l'enregistrement tardif d'un pareil acte ne donne ouverture à aucune pénalité pécuniaire, il donne certainement ouverture à une pénalité disciplinaire. Déc. 19 juillet 1882, M. 1882, p. 245.

Il n'y a pas à distinguer non plus entre les actes valables et les actes *entachés de nullité*. On ne doit pas confondre la question de savoir si un acte est *notarié ou privé* avec celle de savoir si un acte notarié est *valable ou nul* et quelle est la foi qu'il peut faire en justice.

52. On doit observer que l'art. 20 n'atteint pas :

1^o Les actes *imparfaits*, c'est-à-dire restés à l'état de projet. Un acte ne saurait être considéré comme acte notarié lorsqu'il n'est pas revêtu de la signature du notaire. Cass. 2 avril 1833, J. 1834, p. 89. Comp. Cass. fr., 8 janvier 1866, D. 1866, 1, 105, M. 1866, p. 179 ; R. E. 1895, p. 97 et 99.

2^o Les *copies* d'actes notariés. Il faut considérer comme de simples copies les certificats dont le notaire a puisé *tous les éléments* dans les archives de son étude. Ces certificats ne sont, à bien dire, que des *extraits analytiques*. GALOPIN. *Droit notarial*, p. 193.

§ 2. — DES TESTAMENTS DÉPOSÉS CHEZ LES NOTAIRES OU PAR EUX REÇUS.

53. L'art. 21 entend par *testament* non seulement le testament proprement dit selon l'art. 895 c. c., mais encore *tout acte de dernière volonté*. L'institution contractuelle entre époux, l'acte de révocation de testament, l'acte prévu par l'art. 392, 1^o, c. c. sont des testaments au sens de notre art. 21. Déc., 1^{er} août 1892 et 3 décembre 1895, M. 1892, p. 310, et 1896, p. 139.

L'acte de donation de biens présents entre époux reste soumis à la règle de l'art. 20. Nivelles, 11 juin 1873, M. 1873, p. 209.

L'acte de suscription du testament mystique n'est qu'un des éléments de ce testament. Il ne doit donc pas faire l'objet d'un enregistrement particulier.

Il n'y a pas de délai de rigueur pour l'enregistrement du testament olographe qui n'est pas déposé chez un notaire.

54. L'obligation de faire enregistrer les testaments n'incombe pas directement aux notaires. L'enregistrement doit se faire, dit l'art. 21, *à la diligence des héritiers, donataires, légataires ou exécuteurs testamentaires*. R. N. 1905, p. 322.

Il ne faut pas confondre le testament olographe déposé chez un notaire avec l'*acte de dépôt* de ce testament. L'acte de dépôt est un acte notarié ordinaire soumis à la règle de l'art. 20.

§ 3. — DES ACTES SOUS SIGNATURE PRIVÉE PORTANT TRANSMISSION DE PROPRIÉTÉ, D'USUFRUIT OU DE JOUISSANCE DE BIENS IMMEUBLES.

55. La règle de l'art. 22 n'atteint que les actes *translatifs* d'immeubles. Depuis la loi du 15 mai 1905, les actes de partage ont recouvré, vis-à-vis du fisc, le caractère déclaratif qui leur est attribué par le code civil. L'acte sous seing privé d'un partage d'immeubles n'est donc plus assujéti à l'enregistrement dans un délai de rigueur.

Lorsqu'un acte sous seing privé ne porte transmission immobilière que sous condition suspensive, il ne devient enregistrable dans un délai de rigueur qu'à compter de l'accomplissement de la condition.

L'acte de société passé sous signature privée, dans lequel il est fait un apport immobilier qui n'a pas le caractère de *mise sociale*, tombe naturellement sous l'application de l'art. 22.

56. Les actes passés à l'étranger, soit en forme authentique, soit sous seing privé, sont soumis à la règle de l'art. 22.

57. L'obligation établie par l'art. 22 incombe, *d'une manière indivisible*, à toutes les parties contractantes.

§ 4. — DES ACTES EXTRAJUDICIAIRES.

58. On entend par *actes extrajudiciaires* les actes des huissiers et autres agents qui leur sont assimilés. Art. 20.

§ 5. — DES ACTES DES JUGES RENTRANT DANS L'ORDRE DE LA
JURIDICTION GRACIEUSE, ET DES ACTES DES GREFFIERS.

59. A titre d'*actes judiciaires*, les actes de la *juridiction gracieuse* des juges sont assujettis à l'enregistrement sur la minute dans un délai de rigueur. Il en est de même des actes qui se font au *greffe* sans l'intervention des juges. Art. 20 et 7, al. 3, cbn. Il est reçu que la nomenclature faite par l'art. 7, al. 3, n'a qu'un caractère purement démonstratif en ce qui concerne les actes qui ne rentrent pas dans l'ordre de la juridiction contentieuse. Circ., 27 août 1878, M. 1878, p. 293 ; déc., 14 février 1879, M. 1879, p. 133.

60. Ce n'est pas au juge lui-même qu'il incombe de faire enregistrer ses ordonnances ou autres actes, c'est à son greffier. Quant aux ordonnances auxquelles le greffier n'est pas intervenu, ce devoir incombe aux parties ; mais il n'est sanctionné par aucune pénalité. Déc., 15 octobre 1892, M. 1892, p. 349.

§ 6 — DES ACTES DE LA JURIDICTION CONTENTIEUSE.

61. La raison commandait au législateur de ne point faire de différence entre le cas où une opération visée par les tarifs des droits proportionnels ou des droits fixes spéciaux se trouve constatée par un jugement (*acte judiciaire*) et celui où cette même opération forme l'objet d'un acte devant notaire (*acte civil public*). Le même régime de perception devait être appliqué à tous les *titres publics*, aux titres octroyés par les tribunaux dans l'exercice de leur juridiction contentieuse comme aux actes dressés par les notaires dans l'exercice de leur juridiction volontaire. Il est de jurisprudence que tel est le système que l'art. 69, § 2, 9^o, al. final, l'art. 7, al. 3, in fine, et l'art. 20, al. 5, ont entendu établir. On l'appelle le système de la perception du *droit de titre sur la minute* des jugements.

Indépendamment de ce système, il y en a un second, qui a principalement pour but d'organiser la perception du *droit de*

condamnation dont il a été parlé ci-dessus (n° 33). C'est le système de l'art. 7, al. 4 et 6, et de l'art. 41, al. 3, suivant lequel aucune *expédition* de jugement, soit préparatoire ou d'instruction, soit définitif, ne peut être *délivrée par le greffier aux intéressés* avant d'avoir été enregistrée au droit qui lui est propre. On l'appelle habituellement le système de la perception du *droit de condamnation sur l'expédition* des jugements.

I. — *Jugements enregistrables sur minute.*

62. Le principe consacré par la jurisprudence est que tout acte de la juridiction contentieuse qui opère par lui-même une transmission, ou qui fait titre d'une convention translatrice préexistante ou de toute autre opération tarifée (contrat de société par exemple), sans énoncer que l'impôt a déjà été acquitté, doit être enregistré sur minute dans un délai de rigueur, à l'effet de subir le droit (proportionnel ou fixe spécial) que cette transmission ou autre opération aurait subie si elle avait été l'objet d'un acte passé devant notaire.

Comme exemples de jugements opérant par eux-mêmes une transmission de biens, on peut citer le jugement qui dessaisit un prête-nom au profit de son mandant (Bordeaux, 16 mai 1904, M. 1904, p. 325), celui qui arrête un compte contesté entre les parties (Cass., 25 octobre 1900, P. 1901, 1, 27, M. 1901, p. 9), et tous ceux qui opèrent la résolution ou l'annulation de contrats translatifs, alors même que la résolution prononcée a lieu *ex tunc* et non pas seulement *ex nunc*. SCHICKS, *vo Jugement*, n° 116.

L'enregistrement sur minute doit être effectué par les soins du greffier.

63. Nos art. 7, al. 3, in fine, et 69, § 2, 9°, al. final, ne formulent pas le principe dans les termes généraux où nous venons de l'exprimer.

Les expressions *jugements par lesquels il est prononcé des condamnations*, de l'art. 7, et *condamnation rendue*, de l'art. 69,

doivent être entendues simplement dans le sens de *jugement rendu*. Cela ressort, en effet, des art. 47 et 48 qui emploient les expressions *rendre jugement* et *rendre condamnation* comme synonymes. Il n'est donc pas nécessaire, pour qu'un jugement soit enregistrable sur minute, qu'il contienne une condamnation proprement dite; tel le jugement qui forme titre d'un bail tout en déboutant le preneur de la demande qu'il avait formée en résiliation de ce contrat. Cass., 21 novembre 1901, P. 1902, 1, 41, M. 1902, p. 9.

Les expressions *sans énonciation de titres enregistrés*, de l'art. 7, et *non établie par titre enregistré*, de l'art. 69, visent non pas le fait même de la *formalité* de l'enregistrement, chose fort indifférente, mais le fait que la convention constatée par le jugement a déjà *subi tout l'impôt* qui lui est propre. Elles tendent uniquement à appliquer la règle *non bis in idem*, en excluant une seconde perception de l'impôt sur la même opération juridique. Le jugement qui forme titre d'une convention qui a été enregistrée au droit de formalité est donc enregistrable sur la minute, si la convention est devenue passible du droit proportionnel. Note au M. 1896, p. 18.

Enfin les expressions *prononcé sur des conventions*, de l'art. 7, et *objet de la demande*, de l'art. 69, doivent être entendues dans un sens très large, en harmonie avec l'esprit du système de perception établi par la loi. En définitive, il y a une *dépendance absolue* entre ces deux questions au sujet des actes de la juridiction contentieuse: l'ouverture au *droit de titre* et l'assujettissement à l'*enregistrement sur minute*. Cass., 25 octobre 1900, P. 1901, 1, 27, M. 1901, p. 9 et 81.

64. Nous avons dit au n° 62, et cela sera démontré dans la suite, qu'en principe les jugements *qui opèrent l'annulation ou la résolution de contrats translatifs* doivent être envisagés eux-mêmes comme des *actes translatifs* donnant ouverture au droit de rétrocession.

Ce principe de droit fiscal subit exception en ce qui concerne:

1^o les jugements portant résolution de contrat pour cause de *nullité radicale*, c'est-à-dire originelle (*a radice*) (art. 68, § 3, 7^o) ;
2^o les jugements portant résolution de contrat de *vente pour défaut de paiement quelconque* sur le prix de l'acquisition, lorsque l'acquéreur n'est *point entré en jouissance* (art. 12 de la loi complémentaire de l'an IX). Aussi ces jugements ne sont-ils point assujettis à l'enregistrement sur la minute, mais seulement sur les *expéditions* qui en sont requises.

II. — *Jugements enregistrables sur expédition.*

65. Toute *expédition* de jugement est passible d'un droit particulier, soit le droit proportionnel de condamnation de l'art. 69, § 2, 9^o, al. 1, soit un droit fixe spécial, soit enfin le droit de formalité. La perception de ce droit est assurée par les dispositions combinées de l'art. 7, al. 4 et 6, de l'art. 8, al. 2, et de l'art. 41, al. 3.

L'enregistrement de la minute et le paiement du droit de titre n'entraînent nullement dispense de l'enregistrement des expéditions et du paiement du droit de condamnation ou du droit fixe, selon les cas. L'art. 69, § 2, 9^o, in fine, est formel à cet égard.

Jamais, d'autre part, le droit de condamnation ne peut être exigé en même temps que le droit de titre sur la minute d'un jugement ; il ne peut jamais être perçu que sur l'expédition, c'est-à-dire sur la pièce qui marque l'intention de la partie victorieuse de tirer un profit réel de la condamnation obtenue. L'abrogation de l'avis du conseil d'Etat des 31 juillet-5 août 1809, par l'art. 14 de la loi budgétaire du 24 décembre 1906, a écarté définitivement tout doute sur ce point.

SECTION 2. — **Actes qui ne sont assujettis à l'enregistrement que lorsqu'il va en être fait usage par acte public, ou en justice, ou devant l'autorité administrative.**

66. Il n'y a pas de délai de rigueur pour l'enregistrement des actes sous seing privé qui ne portent point transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens immeubles ; mais il

ne peut en être fait *aucun usage*, soit par acte public, soit en justice, ou devant toute autre autorité constituée, qu'ils n'aient été préalablement enregistrés. Art. 23.

Faire usage d'un acte, ce n'est pas simplement mentionner son existence, c'est *en tirer parti, l'invoquer comme instrument de preuve ou de commencement de preuve*. Tel est le sens naturel de l'expression, et il n'y a aucune raison de croire que le législateur lui en ait donné un autre.

Il ne faut pas confondre l'efficacité d'*obliger* qu'ont les actes juridiques avec l'efficacité de *prouver* qu'ont les actes instrumentaires. On ne se sert pas d'un acte par cela seul qu'on réclame les obligations et autres effets juridiques auxquels la *convention* qu'il renferme a donné naissance; on ne se sert d'un acte que lorsqu'on l'invoque afin de *prouver l'existence de la convention* qui y est insérée.

Toutefois il y a des opérations juridiques (conventions ou autres) dont l'existence ne se conçoit pas sans un *instrumentum*; elles font corps avec les écrits qui les constatent. On ne saurait dès lors invoquer les effets juridiques d'une telle opération sans invoquer l'acte instrumentaire auquel elle est indissolublement liée. Aussi, en pareil cas, est-ce une illusion puérile de croire qu'on pourra échapper à l'application de l'art. 23 en parlant de l'opération comme formée valablement par simples paroles, en parlant par exemple d'une action au porteur sans titre écrit ou d'une police verbale d'assurance, etc. Déc., 19 novembre 1888, M. 1889, p. 382.

67. On fait usage d'un acte privé *par acte public* lorsque cet acte public déduit des conséquences probatoires de l'écrit privé. Sol. fr., 16 juin 1891, M. 1891, p. 389. L'exemple classique est celui des titres de propriété de l'aliénateur que celui-ci fait mentionner dans l'acte authentique d'aliénation; il les cite afin d'établir l'origine du bien entre ses mains. Au contraire, le procès-verbal d'inventaire ne contient par lui-même aucun usage des titres qui y sont décrits; l'inventaire a simplement pour objet de

constater leur existence matérielle, il ne les utilise point comme moyen de preuve. D'une manière générale, on ne peut dire d'un acte privé qu'il en est fait usage par acte public qu'autant que cet acte public peut être considéré, en tout ou en partie, comme une *suite* ou une *conséquence* du dit acte sous seing privé. *Revue crit.*, 1903, p. 339.

L'usage d'un acte privé par acte public suppose nécessairement que ce dernier relate plus ou moins clairement l'existence de l'acte privé dont il s'agit. Mais il n'est pas nécessaire qu'il la mentionne d'une manière explicite; il suffit qu'il la révèle d'une manière quelconque, même simplement dans un *écrit annexé* qui renverrait à cet acte privé, l'acte authentique faisant siennes les mentions de l'écrit annexé. Bruxelles, 7 décembre 1899, P. 1900, 2, 86, M. 1899, p. 404.

68. On n'a pas à faire enregistrer l'acte sous seing privé dont on va faire usage dans un autre acte sous seing privé, même enregistrable dans un délai de rigueur. L'art. 23 ne concerne que l'usage par *acte public*, et non également l'usage par l'un des *actes privés* visés par l'art. 22.

69. On fait usage d'un acte privé *en justice* lorsqu'on l'y *produit à l'appui* de sa demande ou de sa défense. Bruxelles, 1^{er} février 1909, M. 1909, p. 137; Cass. fr., 6 avril 1908, M. 1909, p. 83. Il n'y a pas à distinguer si l'instance se termine ou non par un jugement. La production d'actes devant des experts commis par l'autorité judiciaire constitue un usage en justice. Baume-les-Dames, 17 novembre 1904, M. 1905, p. 229.

Aucune loi ne prohibe ce qu'on a appelé à la Chambre des représentants *la pratique des conventions verbales*. M. 1887, p. 67. Comp. note au D. 1903, 1, 257. C'est une vérité de droit civil qu'on ne peut confondre une convention avec l'écrit qui en fait preuve; autre chose est la convention, autre chose l'acte instrumentaire. C'est encore une vérité de droit civil que tout plaideur est maître de recourir comme il l'entend aux divers modes de preuve admis par la loi (art. 1316 c. c.). Libre au plaideur qui

s'appuie sur une convention de ne point produire la preuve littérale qu'il en possède et d'en établir l'existence par un autre mode, spécialement par l'aveu de son adversaire (art. 1356 c. c.). Or cela arrive tous les jours; l'une des parties articule la convention dont elle se prévaut, sans en invoquer l'acte instrumentaire, et la partie adverse n'hésite pas à faire l'aveu qu'on lui demande; celle-ci avoue sans difficulté la convention parce qu'elle sait qu'elle serait promptement confondue en cas de dénégation; n'a-t-elle pas elle-même dans son dossier secret le texte de la convention écrite, le double de l'acte sous seing privé! En pratique, les plaideurs ne s'opposent presque jamais des conventions écrites, ils n'arguent que de conventions verbales; dans les contestations les plus acharnées sur le fond, ils se trouvent d'accord sur ce point de forme. Comme le dit Demante, il n'y a, dans l'espèce, qu'une réticence licite, non un agissement frauduleux.

L'état de la jurisprudence belge sur cette question se résume dans les deux propositions suivantes:

Un particulier invoque-t-il en justice une convention verbale, une convention, sans plus, dans des termes qui n'impliquent pas la reconnaissance d'un écrit, l'art. 23 n'est pas applicable, quelque certaine que soit, en fait, l'existence d'un acte.

Mais la convention invoquée est-elle donnée comme écrite, résulte-t-il des expressions employées dans les pièces de la procédure ou le jugement que la convention est écrite, il y a eu lieu à enregistrement préalable, encore que l'écrit n'ait pas été matériellement produit au tribunal. Note au M. 1896, p. 388; Trib. Bruxelles, 15 juillet 1908, M. 1908, p. 299.

CHAPITRE II. — DE L'OBLIGATION DE L'ENREGISTREMENT DES MUTATIONS VERBALES D'IMMEUBLES.

70. La transmission entre vifs des *biens mobiliers* s'opère presque toujours sans donner ouverture à l'impôt. Cela arrive d'une façon parfaitement légale soit parce que les parties n'en

dressent pas d'acte du tout, soit parce que les parties n'en dressent qu'un acte sous seing privé dont elles se gardent de faire usage par acte public, en justice ou devant l'autorité administrative.

Pour les *immeubles*, au contraire, leur transmission *en propriété* ou *usufruit* (par opposition à *jouissance*) donne directement, par elle seule, ouverture à l'impôt; la perception du droit n'est aucunement subordonnée à la condition que la mutation soit établie par un titre quelconque. Liège, 20 janvier 1909, B. J. 1909, col. 1138.

71. Dans le système de la loi de l'an VII, aucune transmission immobilière entre vifs n'était passible du droit de mutation, au sens de la pratique; il n'y avait que les transmissions par décès qui y étaient soumises. La présentation à l'enregistrement des actes sous seing privé translatifs de propriété, d'usufruit ou de jouissance d'immeubles était bien obligatoire dans un délai de rigueur, mais la loi n'allait pas plus loin. Aucun texte n'exigeait la présentation d'une *déclaration* à l'enregistrement, dans un délai quelconque, en matière de transmissions immobilières verbales. Il y avait sans doute les art. 12 et 13 dont les termes semblaient consacrer un retour pur et simple aux maximes de l'ancienne législation fiscale; mais, dès les premiers temps de la mise en vigueur de la loi de l'an VII, la jurisprudence décida avec raison que, sauf pour les mutations par décès, l'ensemble des textes subordonnait la déduction de l'impôt à l'existence d'un titre écrit des opérations tarifées, et que les art. 12 et 13 étaient lettre morte, à raison de l'absence de toute disposition *organisant le procédé de perception de l'impôt* dans les cas de transmissions entre vifs verbales ou paraissant telles.

Cette lacune a été comblée en partie par l'art. 4 de la loi complémentaire du 27 ventôse an IX, aux termes duquel les mutations entre vifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles sont assujetties à l'enregistrement, lors même que les nouveaux possesseurs prétendraient qu'il n'existe pas de conventions écrites entre eux et les précédents propriétaires ou usufruitiers; à défaut d'actes, dit ce texte, il y est suppléé par des *déclarations* détaillées.

lées et estimatives, dans les trois mois de l'entrée en possession, à peine d'un droit en sus.

L'art. 4 de la loi de l'an IX a été rédigé sous l'empire de l'ancien droit, d'après lequel la tradition était encore nécessaire pour opérer la transmission de la propriété. Aujourd'hui que la propriété se transfère par le seul consentement des parties (art. 1138 c. c.), il faut lire l'article en y remplaçant les termes *nouveaux possesseurs* par ceux de *nouveaux propriétaires ou usufruitiers* et l'expression *entrée en possession* par celle de *mutation*. Trib. Bruxelles, 23 novembre 1907, M. 1908, p. 19; Nice, 21 mars 1900, R. N. 1901, p. 334.

72. Lorsqu'un acte, authentique ou privé, portant transmission *conditionnelle* de propriété ou d'usufruit d'immeuble a été enregistré au droit de formalité, comme acte innommé, l'acquéreur est-il encore tenu, à peine d'un droit en sus, de faire une déclaration de mutation dans les trois mois de l'accomplissement de la condition suspensive?

La solution affirmative prévaut aujourd'hui en doctrine et en jurisprudence; les mots *à défaut d'actes*, de l'art. 4 de la loi de l'an IX, sont entendus en ce sens que la déclaration est exigée toutes les fois que le fait juridique de la transmission *effective* de la propriété ou de l'usufruit n'est pas constaté par un acte présenté à la formalité. SCHICKS, *vº Condition*, nº 39. Comp. note au D. 1872, 1, 201.

L'importance pratique de cette question est considérable; elle se présente fréquemment à l'occasion des clauses d'accroissement ou de réversion stipulées dans les actes d'acquisition en commun et dans les actes de donation.

73. La disposition de l'art. 4 de la loi de l'an IX a pour conséquence que le fisc, qui est un tiers, est recevable à prouver que la perfection d'une mutation immobilière remonte à une époque antérieure à celle qui est indiquée dans l'acte soumis à la formalité. Charleroi, 27 novembre 1900, B. J. 1903, col. 1275; Seine, 15 mai 1896, R. P. 1896, p. 486.

74. Les transmissions de *jouissance immobilière* sont restées soumises purement et simplement au système de la loi organique. DALLOZ, v^o *Enregistrement*, n^o 120. L'art. 4 de la loi de l'an IX leur est tout à fait étranger. Le silence qu'il garde à leur égard démontre que, dans sa pensée, l'impôt qui les frappe reste un pur *droit d'acte*, au sens de la pratique, c'est-à-dire un droit dont la perception suppose essentiellement l'existence d'un titre écrit.

Mais il importe toujours d'observer qu'il y a une grande différence entre les conditions de perception des droits établis sur les transmissions de *propriété mobilière* et celles des droits établis sur les transmissions de *jouissance immobilière*. Les transmissions mobilières ne donnent ouverture à l'impôt que dans les conditions fixées par les art. 20 et 23, tandis que les transmissions de jouissance immobilière y donnent toujours ouverture dès qu'il en existe un acte instrumentaire quelconque, même un simple acte sous seing privé.

75. Comme nous l'avons dit ci-dessus (n^o 71), les présomptions légales instituées par l'art. 13 sont restées lettre morte. Aussi arrive-t-il en pratique que la *fraude* de l'impôt se commet journellement à l'égard des baux immobiliers sous signature privée. Ce n'est guère que par les procès-verbaux d'inventaire dressés à l'ouverture des successions que le fisc parvient quelquefois à découvrir des baux écrits non enregistrés dans le délai légal. R. N. 1898, p. 88.

CHAPITRE III. — DES DELAIS POUR L'ENREGISTREMENT DES ACTES ET DES DECLARATIONS, DU LIEU ET DES FORMES DE L'ENREGISTREMENT, DES PENALITES POUR DEFAUT D'ENREGISTREMENT DANS LE DELAI LEGAL.

SECTION 1. — Délais de l'enregistrement.

76. Les délais qui sont fixés à un certain nombre de jours se calculent de jour à jour. Ceux qui sont fixés par mois se comptent

de quantième à quantième selon le calendrier grégorien, sans égard au nombre de jours dont les mois se composent.

Conformément au droit commun, le jour de la date de l'acte ou de la mutation n'est pas compté dans le délai. Art. 25, al. 1.

Conformément au droit commun également, tous les jours du délai comptent, qu'ils soient utiles ou non. Par exception, si le dernier jour du délai se trouve être un dimanche ou un jour de fête légale, ce jour là n'est point compté. Art. 25, al. 2. En ce cas, le délai est donc prorogé au lendemain, et même au surlendemain s'il y a deux jours fériés légaux qui se suivent.

77. Les délais pour faire enregistrer les actes assujettis à la formalité dans un délai de rigueur sont :

1^o De quatre jours pour les actes des huissiers et autres agents ayant pouvoir de faire des exploits et procès-verbaux. Art. 20, al. 2.

Le délai est également de quatre jours pour les significations d'avoué à avoué, dans le cours des procédures devant les tribunaux. Art. 15 de la loi de l'an IX.

2^o De dix ou de quinze jours pour les actes des notaires, selon que ceux-ci résident ou non dans la commune où le bureau d'enregistrement est établi. Art. 20, al. 3 et 4. Ce délai s'applique à tous les actes du ministère des notaires, même à ceux qu'ils dressent en vertu d'attributions spéciales. Avis du conseil d'Etat du 21 octobre 1809.

Par exception, le délai est uniformément de quinze jours : *a*) à dater de l'*approbation* par les autorités compétentes, pour les baux à ferme des hospices et autres établissements publics de bienfaisance ou d'instruction publique (art. 5 du décret du 12 août 1807 ; *b*) à dater du jour où le notaire a reçu l'*information officielle de l'approbation*, pour les adjudications de terrains incultes appartenant à des communes (art. 2 de la loi du 25 mars 1847).

3^o De trois mois à partir du décès des testateurs, pour les testaments déposés chez les notaires ou par eux reçus. Art. 21.

4^o De vingt jours, pour les actes judiciaires assujettis à l'enregistrement sur les minutes ou originaux. Art. 20, al. 5.

5^o De vingt jours, pour les actes civils des administrations provinciales et communales. Art. 20, al. 6.

6^o De trois mois à partir de leur date, pour les actes sous seing privé portant transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens immeubles.

Pour ceux de ces actes translatifs qui sont passés en pays étranger, soit en forme authentique, soit sous signature privée, le délai est de six mois s'ils sont faits en Europe, d'une année si c'est en Amérique, et de deux années si c'est en Asie ou en Afrique.

78. Le délai est de trois mois, à partir du jour de la mutation, pour la déclaration prescrite par l'art. 4 de la loi de l'an IX.

SECTION 2. — Formalité de l'enregistrement.

79. Les notaires ne peuvent faire enregistrer leurs actes qu'aux bureaux dans le ressort desquels ils résident. Art. 26, al. 1.

Les greffiers des tribunaux, les greffiers provinciaux et les secrétaires communaux font enregistrer les actes qu'ils sont tenus de soumettre à cette formalité aux bureaux dans le ressort desquels ils exercent leurs fonctions. Art. 26, al. 3.

Les huissiers et autres agents verbalisants font enregistrer leurs actes soit au bureau de leur résidence, soit au bureau du lieu où ils les ont faits. Art. 26, al. 2.

Summo jure, il ressort des termes impératifs de l'art. 26 que l'enregistrement opéré dans un bureau incompétent doit être considéré comme non avenu. Cass. fr., 13 novembre 1900, D. 1902, 1, 289. Contra: SCHICKS, v^o *Bureau*, n^o 9.

Les actes sous signature privée, les actes passés en pays étranger et les déclarations de mutation peuvent être enregistrés dans tous les bureaux indistinctement. Art. 26, al. 4.

80. Les bureaux de l'enregistrement doivent être ouverts quatre heures le matin et quatre heures l'après-midi, et les heures des séances doivent être affichées à la porte des bureaux. Art. 11 de la loi des 18-27 mai 1791.

Un acte ne peut être utilement présenté à la formalité après la fermeture réglementaire du bureau, ni un jour de fête légale.

81. S'il est présenté à la formalité un écrit rédigé dans une langue autre que les langues usitées en Belgique, il doit y être joint, aux frais des intéressés, une traduction certifiée par un traducteur assermenté devant un tribunal du royaume. Art. 3 de l'arrêté du 24 prairial an XI et art. 5 de l'arrêté du 28 août 1829.

82. Il est de principe que la formalité de l'enregistrement est *indivisible*. Elle donne, en effet, date certaine à l'acte tout entier. Un acte ne peut donc jamais être enregistré pour partie, même lorsqu'il contient des dispositions indépendantes les unes des autres.

83. L'art. 28 établit la règle du *paiement préalable* des droits *tels qu'ils sont arbitrés par le receveur* au moment de la présentation de l'acte ou de la déclaration à la formalité; on ne peut en atténuer, ni en différer le paiement, sous le prétexte de contestation sur leur quotité, ni pour quelque autre motif que ce soit, sauf à se pourvoir en restitution, s'il y a lieu. L'expression *les droits*, employée par l'art. 28, est générale et comprend les droits en sus et les amendes.

Le receveur a toujours le droit de refuser la formalité lorsqu'il estime que la consignation qu'on lui offre est insuffisante. Aussi les intéressés ne peuvent-ils se soustraire à l'amende édictée pour enregistrement tardif en invoquant l'exagération de la consignation réclamée par le receveur lors de la présentation de l'acte dans le délai légal. Nîmes, 6 mai 1885, M. 1886, p. 57; Seine, 19 janvier 1906, R. E. 1906, p. 291.

Par exception au principe de l'art. 28, certains actes sont enregistrables *en debet*. Art. 70, § 1. D'autres sont enregistrables *gratıs*. Art. 70, § 2.

84. En principe, les justifications que les contribuables ont à fournir pour profiter des réductions accordées dans certains cas par la loi doivent être faites à l'instant même de l'enregistrement. Comp. *Annales*, 1909, p. 259 et 264.

85. Le receveur ne peut, sous aucun prétexte, différer l'enregistrement des actes et des mutations dont les droits lui sont versés. Art. 56, al. 1.

Il relate sur son registre les écrits soumis à la formalité, à mesure qu'ils lui sont présentés, et il y constate le montant des sommes perçues. En général, la relation des actes est analytique; elle n'est littérale que pour les actes synallagmatiques sous seing privé et les testaments olographes non déposés chez un notaire.

Le fait de l'enregistrement et la recette effectuée sont mentionnés sur l'écrit enregistré. Art. 57. S'il s'agit d'un acte sous seing privé dressé en plusieurs originaux, la mention de l'enregistrement est mise sur chaque original.

Le receveur ne peut, sous aucun prétexte, retenir les actes qu'il a enregistrés. Art. 56, al. 2 et 3.

Le receveur ne peut délivrer d'extraits de son registre de formalité que sur une ordonnance du juge de paix, à moins que ces extraits ne soient demandés par quelqu'une des parties contractantes ou leurs ayants cause. Art. 58.

SECTION 3. — Pénalités pécuniaires pour défaut de présentation à la formalité dans le délai légal.

86. En général, ces pénalités consistent en une amende fixe s'il s'agit d'un acte soumis au droit fixe, et en une somme égale au montant du droit (on l'appelle *droit en sus*) s'il s'agit d'une mutation ou d'un acte sujet au droit proportionnel. Art. 33 à 38 de la loi organique, et art. 4, al. 2, de la loi de l'an IX. Pour les actes de notaire ou d'huissier, le montant du droit proportionnel encouru à titre d'amende ne peut jamais être inférieur à 25 fr.

On sait déjà que, à l'exception des exploits, les actes publics ou privés restent pleinement valables nonobstant le défaut d'enregistrement dans le délai légal.

87. L'acte sous seing privé qui contient à la fois des dispositions visées par l'art. 22 et d'autres qui ne le sont point ne peut être

passible du droit en sus que sur les premières; les autres restent enregistrables au droit simple, nonobstant l'expiration du délai légal.

88. Il résulte des art. 35 et 37 que l'amende encourue pour enregistrement tardif d'un jugement enregistrable sur minute est toujours d'une somme égale au montant du droit de titre dont ce jugement est passible. Cette solution n'est plus douteuse depuis que l'art. 14 de la loi du 24 décembre 1906 a abrogé l'avis du conseil d'État des 31 juillet - 5 août 1809 qui semblait disposer que l'amende ne pouvait jamais dépasser le taux de 0,65 p. c.

CHAPITRE IV. — DE L'OBLIGATION ET DE LA CONTRIBUTION AUX DROITS ET AMENDES.

89. Les dispositions des art. 29 à 31 sont étrangères aux droits des actes à *enregistrement facultatif*. Les droits des actes dont il s'agit à l'art. 23 ne sont dus, et ne doivent être supportés, que par ceux qui présentent volontairement ces actes à la formalité ou qui en font usage soit par acte public, soit en justice ou devant l'autorité administrative. SCHICKS, *vo Paiement des droits*, nos 40, 45 et 77. Il y a cependant à tenir compte des dispositions des art. 42 et 47 qui rendent les officiers publics et les juges responsables des droits des actes non enregistrés dont il est fait usage devant eux.

90. Les *peines* établies pour défaut d'enregistrement des actes publics dans les délais légaux sont *exclusivement* à la charge des officiers qui devaient présenter ces actes à la formalité. Ce principe doit être combiné avec les dispositions de l'art. 37 (infra n° 95).

Est manifestement illégale, du chef de violation tout à la fois de l'art. 33 de notre loi organique et de l'art. 8 de la loi du notariat, la clause suivante d'un acte notarié: « Il est, en outre, stipulé qu'à défaut par les parties de verser entre les mains de nous notaire, en temps utile, les frais du présent acte, les parties seront seules responsables, à l'entière décharge de nous notaire, pour toutes les

amendes prononcées contre nous du chef de la présentation du présent acte à la formalité de l'enregistrement après l'expiration du délai légal. » M. 1891, p. 204. Le notaire a certainement la faculté de refuser son ministère lorsque les parties ne consignent point entre ses mains le montant des droits auxquels l'acte va donner ouverture. Mais notre loi n'examine pas si le notaire qui a procédé à la réception de l'acte s'est fait ou non remettre le montant de l'impôt; elle lui impose à toute hypothèse l'obligation de faire enregistrer cet acte dans les dix ou quinze jours et de verser préalablement les droits dont il est passible. Art. 20 et 28 cbn.

SECTION 1. — De l'obligation aux droits.

91. Le droit de poursuite du fisc a plus ou moins d'étendue selon qu'il s'exerce avant ou après l'accomplissement de la formalité de l'enregistrement.

Il importe d'observer à cet égard que toutes les dispositions de l'art. 29 sont dominées par ces termes qui en déterminent le champ d'application: *les droits des actes A ENREGISTRER seront acquittés, savoir...*

§ 1. — DE L'OBLIGATION AVANT L'ENREGISTREMENT.

I. — *Des actes des officiers publics.*

A. — *Règles générales de l'art. 29.*

92. L'art. 29 consacre le principe que les officiers publics sont tenus directement et pour le tout des droits encourus par les actes de leur ministère ⁽¹⁾. La loi les associe ainsi à la perception de l'impôt; elle en fait des *intermédiaires nécessaires* entre le fisc et les contribuables.

(1) L'ordonnance que le juge délivre immédiatement à la partie qui l'a requise n'est pas un acte du ministère du greffier; ce n'est donc pas à cet officier à en acquitter l'impôt. Art. 29, al. 6.

Les officiers publics ne sont tenus que des droits dont l'exigibilité résulte des *clauses insérées dans les actes* qu'ils ont dressés. Ainsi le notaire n'est pas tenu du droit que le fisc prétend percevoir sur une opération que les parties auraient *déguisée* dans l'acte de son ministère, ni du droit qui peut être dû sur une mutation immobilière dont l'acte notarié sert seulement à révéler l'existence *sans en former titre*. Cass. fr., 12 février 1834, J. 1834, p. 129; R. N. 1909, p. 17. D'autre part, le notaire doit verser les droits de *tous les faits juridiques dont son acte est le titre*, sans qu'il y ait à faire de distinction entre eux.

93. Il peut arriver qu'un acte public n'ait pas été enregistré dans le délai légal et que l'officier soit insolvable; le fisc a évidemment une action en recouvrement du droit (non de l'amende) contre les parties, mais cette action cesse d'être recevable si les parties prouvent qu'elles avaient remis à l'officier les fonds nécessaires au paiement de l'impôt. Il est clair, en effet, que les parties sont quittes envers le fisc lorsqu'elles ont versé l'impôt entre les mains de l'officier public qui était préposé par la loi pour le recevoir; elles ne doivent pas souffrir de l'infidélité de cet officier. Bernay, 29 décembre 1903, R. E. 1904, p. 538.

94. L'officier public qui a fait l'*avance des droits* dus sur un acte de son ministère a un recours contre toutes les parties qui y ont figuré. Art. 30.

Quant à la forme, ce recours est facilité par l'octroi d'un titre exécutoire analogue à la contrainte. L'exécutoire délivré par le juge de paix doit sortir ses effets pour tous les droits dont l'officier a fait l'avance, sans qu'il y ait lieu de rechercher si ces droits ont été ou non régulièrement perçus. Trib. Bruxelles, 5 décembre 1893, M. 1894, p. 35.

Quant au fond, ce recours est protégé par les dispositions des art. 2001 et 2002 c. c., qui permettent au mandataire de réclamer l'intérêt de plein droit des avances qu'il a faites, et de poursuivre ses commandants par une action solidaire. Un parti important dans la doctrine et la jurisprudence française décide cependant que le

notaire qui fait l'avance des droits d'enregistrement pour ses clients n'est pas un mandataire et ne peut donc réclamer l'application des art. 2001 et 2002. Certes en tant qu'il dresse l'acte d'une convention, le notaire n'est pas un mandataire; mais lorsqu'il fait l'avance de l'impôt auquel l'acte donne ouverture, il agit en qualité de mandataire de ses clients. Peu importe que la loi fiscale lui en fasse une obligation; c'est un cas où le mandat est légal au lieu d'être conventionnel. Namur, 11 février 1896, M. 1896, p. 260; Gand, 25 février 1905, P. 1906, 2, 12, M. 1905, p. 121.

B. — *Disposition spéciale de l'art. 37.*

95. En établissant le principe de l'obligation des greffiers des tribunaux et des greffiers ou secrétaires des administrations provinciales et communales, l'art. 29 annonce qu'une restriction considérable va y être apportée par l'art. 37. Il s'agit des droits dus sur deux catégories d'actes: les jugements qui doivent être enregistrés sur les minutes, et les actes d'adjudication passés en séance publique des administrations. La loi tient compte de l'impossibilité pour les greffiers et les secrétaires, qui devraient faire enregistrer ces actes, de s'assurer de la solvabilité des parties et d'exiger, le cas échéant, une provision pour le paiement de l'impôt. L'art. 37 les exempté de l'obligation de l'enregistrement lorsque les parties n'ont pas consigné entre leurs mains les sommes nécessaires au paiement des droits, avant l'échéance du délai de vingt jours prescrit pour la présentation à la formalité. Il remplace cette obligation par la suivante: dans les dix jours qui suivent l'expiration du délai, les greffiers et secrétaires sont tenus de fournir au receveur des extraits des jugements ou actes dont les droits ne leur ont pas été remis par les parties. Muni de ces extraits, le receveur est à même de poursuivre contre les parties elles-mêmes le recouvrement de l'impôt et du droit en sus qui se trouvent exigibles l'un et l'autre.

96. Quelles sont les *parties* contre lesquelles le fisc peut ainsi agir en recouvrement?

A notre avis, il n'y a aucune distinction à faire, par cette simple

raison que l'art. 37 n'en fait aucune. Ainsi lorsqu'il s'agit des droits dus sur un jugement, le fisc peut poursuivre le demandeur ou le défendeur, à son gré. Qu'il puisse agir contre celle des parties qui a été condamnée aux dépens du procès, cela est évidemment rationnel puisque les droits dus sur le jugement sont compris parmi les dépens. Qu'il puisse agir contre celle des parties qui a obtenu gain de cause, cela se conçoit également puisque le jugement a profité à cette partie en accueillant ses conclusions. Notre opinion n'est pas suivie dans la pratique; en Belgique, le fisc ne poursuit que la partie qui a profité du jugement. Comp. Mémoire au M. 1888, p. 321; notes au R. P. 1908, p. 32 et 490. On ne peut d'ailleurs songer à *diviser* l'action du fisc contre les parties, l'indivisibilité de la formalité, que l'action tend à faire régulariser, entraînant celle de la perception. Art. 28.

II. — *Des testaments déposés chez les notaires ou par eux reçus.*

97. Les droits des *testaments* (supra n° 53) doivent être acquittés par les héritiers, légataires et donataires, leurs tuteurs et curateurs, et les exécuteurs testamentaires. Art. 29, al. final.

III. — *Des actes sous seing privé et des actes passés à l'étranger.*

98. Les droits doivent être acquittés par les parties, dit l'art. 29, al. 6, pour les actes sous signature privée et les actes passés à l'étranger qu'elles ont à faire enregistrer. *Par les parties*, dit-il, mais il ajoute immédiatement *pour les actes qu'elles ont à faire enregistrer*. La dette n'existe donc que pour ceux à qui incombe l'obligation de faire enregistrer. Dès lors s'impose la distinction que nous avons annoncée au début de la matière (n° 89):

pour les actes sous seing privé dont l'enregistrement est obligatoire dans un délai de rigueur (art. 22), la dette du droit simple et du droit en sus incombe *à toutes les parties* indistinctement. Elle leur incombe d'une manière *indivisible*, l'indivisibilité de la formalité entraînant celle de la perception, comme il a déjà été dit au n° précédent;

pour les actes sous seing privé dont l'enregistrement ne devient obligatoire que par leur production en justice, ou leur usage par acte public ou devant l'autorité administrative, la dette de l'impôt n'incombe qu'aux personnes, parties ou non, qui se trouvent dans les conditions où la loi impose l'obligation de requérir la formalité. Note 3 au D. 1903, 1, 258. Il est cependant de jurisprudence en France que le paiement des droits dus sur un acte quelconque produit en justice peut être poursuivi non seulement contre l'auteur de la production, mais encore contre toutes les parties qui ont figuré à l'acte. R. P. 1909, p. 522.

IV. — *Des mutations verbales de propriété ou d'usufruit d'immeubles.*

99. La poursuite du droit simple et du droit en sus ne peut être exercée que contre le nouveau propriétaire ou usufruitier. C'est à lui seul, en effet, qu'incombe l'obligation de déposer la déclaration de mutation. Art. 12 de la loi organique et art. 4 de la loi de l'an IX.

§ 2. — DE L'OBLIGATION APRÈS L'ENREGISTREMENT.

100. Il s'agit ici de la déduction des *droits complémentaires*, c'est-à-dire des droits que le receveur *a négligé de percevoir lors de l'enregistrement* et de ceux *qui ne sont devenus exigibles que postérieurement*, soit en vertu d'une expertise de la valeur frappée de l'impôt, soit par l'accomplissement d'une condition suspensive dont l'acte était affecté.

101. Il est universellement admis qu'aucune poursuite en paiement de droits complémentaires sur un *acte public* ne peut être dirigée contre l'*officier* qui a reçu ou dressé cet acte ⁽¹⁾. Le fisc reconnaît que l'obligation que la loi impose aux officiers publics, de faire l'avance des droits pour les parties, n'est qu'une conséquence

(1) Il ne faut pas oublier qu'on n'expose pas ici les règles spéciales de la loi du 22 pluviôse an VII sur les ventes publiques de meubles.

de l'obligation qui leur incombe de présenter leurs actes à la formalité. « Il résulte de là qu'une fois l'enregistrement accompli et le paiement des droits effectué, tel qu'il a été fixé par le receveur, leur *responsabilité* est à couvert, parce que leur devoir professionnel est entièrement rempli. »

102. La jurisprudence française décide invariablement que toutes les parties qui ont figuré à un *acte volontaire* (par opposition à *jugement*) sont tenues, chacune pour le tout, des droits complémentaires qui peuvent être dus sur cet acte; elle applique cette règle même aux droits des actes privés dont l'enregistrement n'a eu lieu qu'en vertu de l'art. 23, en d'autres termes, aux droits des actes à enregistrement facultatif.

103. Le fisc belge soutient le système de la jurisprudence française seulement quant aux droits des *actes assujettis à l'enregistrement dans un délai de rigueur* selon les art. 20 et 22. Il suffit, dit-il, de jeter un coup d'œil sur les art. 29 et 30 pour constater que le législateur considère les parties, sans distinction ni exception, comme débitrices envers l'Etat de tous les droits auxquels leur acte peut donner ouverture. Il ajoute que rien n'est plus équitable et plus juridique à la fois, puisque la création de la matière imposable est le fait de toutes et de chacune des parties. Mémoire au M. 1905, p. 194, col. 2.

104. Quoique dise le fisc, il est manifeste que les art. 29 et 30 ne s'occupent nullement de la débiteur des *droits complémentaires*; ils ne statuent qu'à l'égard des droits des actes *à enregistrer*. Cette expression initiale montre que leur unique objet est de régler la poursuite du fisc lorsqu'il réclame la présentation à la formalité d'un acte qui n'a pas été enregistré alors qu'il aurait dû l'être dans un certain délai. Quant à l'argument que, d'après le bon sens et l'équité, l'impôt est la dette de tous ceux dont le concours a créé la matière imposable, ce n'est qu'une considération d'ordre législatif, *de lege condenda*, et non de droit positif. Nul ne peut être tenu qu'en vertu d'un texte *ad hoc* de payer ce qu'il ne doit pas sup-

porter. Aucun texte n'exprime, ni ne suppose, le principe allégué par le fisc. Au contraire, la volonté du législateur de l'an VII s'est accusée dans un texte formel: l'art. 18, in fine. Cette disposition n'impose qu'à l'acquéreur seul, c'est-à-dire à celle des parties qui, de droit commun (art. 31), doit supporter définitivement la charge de l'impôt, le paiement du droit complémentaire devenu exigible à la suite d'un procès-verbal d'expertise.

La vérité est que, sauf le cas de l'art. 18, la loi a omis de régler la poursuite des droits complémentaires. Est-ce à dire que le paiement de ces droits ne puisse être exigé de personne? Evidemment non! Mais la conséquence du silence de la loi est que le fisc ne peut agir que contre celle des parties à laquelle les règles de la contribution imposent la charge définitive des droits d'enregistrement. Celle-là sera toujours tenue de satisfaire à l'action du fisc, car il est clair, en droit comme en équité, que quiconque est tenu de *supporter* une dette est tenu de la *payer*. Cass., chambres réunies, 20 juin 1888, P. 1888, 1, 272, M. 1888, p. 321. Contra: Trib. Gand, 5 mars 1902, M. 1902, p. 219, R. N. 1903, p. 112.

SECTION 2. — De la contribution aux droits et amendes.

105. L'art. 31 s'exprime en ces termes: Les droits des actes civils et judiciaires emportant obligation, libération ou translation de propriété ou d'usufruit de meubles ou immeubles sont supportés par les *débiteurs* et *nouveaux propriétaires*; et ceux de tous les autres actes le sont par les *parties auxquelles les actes profitent*, lorsque, dans ces divers cas, il n'a pas été stipulé de *dispositions contraires* dans les actes.

L'expression *les droits* comprend les *droits en sus* comme les *droits simples*. Mais il faut retenir que les art. 33 à 36 mettent à la charge définitive des officiers publics (notaires, greffiers, etc.) les droits en sus ou amendes dont leurs actes sont passibles du chef de présentation tardive à la formalité. La disposition de l'art. 31 se trouve ainsi limitée aux droits en sus des actes sous seing privé, des jugements enregistrables sur minute, et des actes d'adjudication administrative (art. 22 et 37).

L'expression *actes civils*, opposée à *actes judiciaires*, comprend toujours les actes *administratifs*.

L'art. 31 ne parle pas des *transmissions de jouissance*; mais son esprit évident est de leur appliquer la règle établie pour les transmissions de propriété.

La loi fiscale du 15 mai 1905, qui a reconnu aux partages et actes équipollents le caractère déclaratif qu'ils tiennent de la loi civile (art. 883, 888 et 889 cbn.), ne renferme aucune disposition particulière sur la contribution au droit spécial qu'il établit. Il faut décider, en principe, que ce droit doit être supporté par tous les copartageants proportionnellement à leurs lots, chacun d'eux profitant de l'acte de partage dans cette mesure proportionnelle. C'est là une application de la deuxième partie de la règle établie par notre art. 31. On verra que cette solution comporte certains tempéraments en ce qui concerne non les partages proprement dits, mais les actes équipollents à partage. Art. 1593, 1686 et 1687 cbn. c. c. Circ., 9 juin 1906, R. N. 1906, p. 343, et 1907, p. 513; *Annales*, 1907, p. 129.

106. L'art. 31 autorise les parties à modifier, par des stipulations particulières, la règle qu'il établit. Il ne fait ainsi qu'appliquer le principe de la liberté des conventions. Mais il ne faut pas confondre la clause qui a uniquement pour objet de déroger à l'art. 31 avec celle qui tend à la violation de l'art. 22, en portant que l'impôt dont un acte prévu par cet article est passible restera à la charge de celle des parties qui, *par son fait*, donnera lieu à l'enregistrement (supra n° 6).

La stipulation que les frais d'enregistrement d'un acte de licitation seront à la charge non de la masse des colicitants, mais du colicitant acquéreur, est licite même lorsque la licitation a lieu en conformité de la loi du 12 juin 1816 sur les ventes d'immeubles de mineurs. Cass., 4 mars 1909, P. 1909, 1, 160, M. 1909, p. 193.

107. Tout jugement définitif contient une disposition contraire à la règle de notre art. 31. D'après l'art. 130 c. pr., en effet, toute partie qui succombe doit être condamnée aux dépens.

Les dépens d'un jugement comprennent certainement les droits d'enregistrement qui ont leur *cause génératrice* dans les dispositions de ce jugement, *droit de titre* et *droit de condamnation*. Il n'en est pas de même des droits qui ont été perçus sur les actes à enregistrement facultatif versés au procès par la partie qui obtient gain de cause. Bruxelles, 1^{er} février 1909, M. 1909, p. 137. Les frais d'enregistrement de ces actes ne peuvent être à la charge de la partie qui succombe qu'en vertu d'une *disposition spéciale et motivée* du jugement. Cette disposition sera motivée sur le fait que la partie succombante a rendu la production de ces actes nécessaire par sa mauvaise foi. Douai, 9 février 1909, R. E. 1909, p. 590. Si la disposition n'était pas motivée, elle serait susceptible d'annulation pour violation de l'art. 97 de la Constitution. Cass. fr., 25 janvier 1909, D. 1909, 1, 291.

CHAPITRE V. — DES MODES DE PREUVE, POUR LE FISC,
DES MUTATIONS ET DES ACTES QUI LUI ONT ETÉ
CELES.

SECTION 1. — **Le droit commun.**

108. En principe, le fisc peut recourir à tous les modes de preuve du droit civil à l'effet d'établir l'existence des mutations et des actes qui n'ont pas été enregistrés dans les délais prescrits. Les seuls modes de preuve auxquels il ne peut avoir recours sont la preuve testimoniale et le serment qui, selon la formule de la jurisprudence française, sont incompatibles avec l'esprit de la loi organique révélé par son art. 65 et par l'art. 8, in fine, de la loi du 22 pluviôse an VII sur les ventes publiques d'objets mobiliers. SCHICKS, *vo Instances*, n° 86, et *vo Mutations secrètes*, n° 28.

Rien ne s'oppose à ce qu'il invoque des présomptions humaines dans les termes de l'art. 1353 c. c., à la seule condition que ces présomptions soient tirées non pas de témoignages, mais d'écrits régulièrement parvenus à sa connaissance. C'est ainsi qu'il réussit souvent à établir l'existence d'une mutation clandestine par des

présomptions humaines tirées de jugements auxquels il n'a pas été partie. Trib. Bruxelles, 23 novembre 1907, M. 1908, p. 19; Trib. Dijon, 24 décembre 1900, M. 1902, p. 212.

SECTION 2. — Les présomptions légales.

109. L'art. 12 établit au profit du fisc deux sortes de présomptions légales de mutation d'immeuble en propriété ou en usufruit.

Le fisc n'a pas d'autres faits à prouver que ceux sur lesquels l'art. 12 fonde ses présomptions de mutation. Il n'a pas à prouver que la personne qu'il attaque est, ou a été, en *possession réelle* de l'immeuble (supra n° 71). Le *nouveau possesseur*, pour les lois de l'an VII et de l'an IX, c'est l'individu qui s'est comporté comme propriétaire ou usufruitier alors que le fisc ne lui connaissait pas encore cette qualité en vertu d'un titre enregistré.

110. La première présomption résulte des *registres des contributions*. La personne *qui est inscrite au rôle de la contribution foncière et qui a fait des paiements d'après ce rôle* est réputée nouveau propriétaire ou usufruitier, à l'effet d'acquitter le droit de mutation, de même qu'elle a accepté cette qualité en acquittant la contribution foncière.

111. La seconde présomption, et c'est la plus importante, peut résulter de *tous actes émanés du contribuable poursuivi*. La personne qui a fait, *par écrit*, quelque *opération juridique impliquant dans son chef la prétention au droit de propriété ou d'usufruit* est réputée nouveau propriétaire ou usufruitier à l'effet de subir le droit de mutation, de même qu'elle a pris cette qualité en gérant ses intérêts civils.

Quand l'art. 12 parle d'actes *constatant la propriété ou l'usufruit* de la personne poursuivie, il entend parler, non point d'écrits *formant titre* de l'acquisition de la propriété ou de l'usufruit, — cela était inutile à dire, — mais d'écrits *constatant la prétention d'avoir fait cette acquisition par un titre antérieur*. La vente suppose la propriété dans le chef du vendeur, l'apport social la suppose dans le chef de l'apporteur, la constitution d'hypothèque

la suppose chez le constituant, etc.; l'acte de vente, de société, d'hypothèque, engendre ainsi la présomption légale d'une mutation opérée antérieurement au profit du vendeur, de l'apporteur du constituant. De même, le procès-verbal d'une assemblée générale des membres d'une société pour l'achat et la revente de terrains (société sans individualité propre) constate la prétention de chacun des comparants à la propriété des biens sociaux; il engendre donc une présomption légale de mutation à la charge de ceux des comparants qui ne sont pas intervenus au contrat constitutif de cette société. Liège, 13 juillet 1881, P. 1882, 2, 109, M. 1881, p. 247.

112. L'art. 12 n'interdit pas de combattre les présomptions qu'il établit. Elles ne sont donc que *juris tantum*, une présomption légale ne pouvant être *juris et de jure* que lorsque la loi l'a établie ainsi. Arg. de l'art. 1352 c. c. Au surplus, le mot *suffisamment* de notre texte semble bien indiquer que la loi n'entend pas statuer d'une manière irréfragable. SCHICKS, *vo Mutations secrètes*, n° 40; DICT. ENR., *vo Mutation*, nos 169 et suiv.; B. J. 1909, col. 1248.

Le défendeur à la poursuite du fisc est recevable à prouver soit que la mutation présumée n'a pas eu lieu en réalité, soit qu'elle a eu lieu par une voie affranchie du droit de mutation. Ainsi, par exemple, le défendeur atteint par la présomption que la loi attache à la passation d'un acte de bail peut justifier qu'il a agi non en qualité de propriétaire, mais en qualité de sous-bailleur, ou bien que, ayant agi en qualité de propriétaire, il avait acquis la propriété par un partage auquel il avait eu le droit de figurer. Ainsi encore, l'héritier qui a vendu la pleine propriété d'un immeuble dont il n'avait recueilli que la nue propriété peut justifier qu'il n'a fait cette vente du plein domaine qu'après l'extinction de l'usufruit par le décès de l'usufruitier.

113. L'art. 12 ne précise pas la date de la mutation qu'il présume. Elle se place tout naturellement au jour où se sont passés les actes ou les faits sur lesquels la présomption légale est basée. C'est au défendeur qu'il incombe, s'il y a intérêt, à établir la date exacte, en se conformant aux règles du droit commun en matière

de preuve. Notamment, s'il prétend que la propriété de l'immeuble lui a été transférée avant l'érection des bâtiments qui s'y trouvent incorporés, il ne peut s'appuyer que sur des actes ayant date certaine à l'égard des tiers. Cass., 14 décembre 1883, P. 1883, I, 381, M. 1884, p. 1.

CHAPITRE VI. — DES PROHIBITIONS ET MESURES
DIVERSES TENDANT A ASSURER LA PERCEPTION
DES DROITS.

SECTION 1. — Règles concernant les notaires, huissiers,
greffiers et secrétaires des administrations provin-
ciales ou communales.

§ 1. — DÉFENSE DE FAIRE AUCUN ACTE EN CONSÉQUENCE OU EN
VERTU D'UN ACTE NON ENREGISTRÉ.

114. L'art. 41 défend aux *notaires, etc.*, de faire aucun acte en conséquence d'un acte *public* enregistrable sur la minute ou l'original avant qu'il ait été enregistré, quand même le délai pour l'enregistrement ne serait pas encore expiré.

L'art. 42 leur défend de faire aucun acte en vertu d'un acte *privé* ou passé en pays étranger avant qu'il ait été enregistré ⁽¹⁾.

Les expressions *faire un acte en conséquence* ou *en vertu d'un acte*, des art. 41 et 42, ont absolument le même sens que l'expression *faire usage d'un acte*, de l'art. 23 (supra nos 66 et suiv.).

115. Il est fait exception aux art. 41 et 42 en ce sens que :

1^o les *notaires, etc.*, peuvent faire des actes *en conséquence d'effets négociables* (art. 69, § 2, 6^o) non enregistrés, sous l'obligation de présenter ces effets à l'enregistrement *avec* l'acte par lequel il en est fait usage ;

(1) Il est clair que l'art. 42 n'est pas applicable au cas où l'acte dont il est fait usage est exempt de la formalité de l'enregistrement. Trib. Gand, 14 juin 1899, M. 1905, p. 58.

2^o les *notaires seuls* peuvent recevoir des actes *en conséquence d'actes quelconques* non enregistrés, sous l'obligation de présenter ces actes à l'enregistrement *avec* l'acte par lequel il en est fait usage.

Ces exceptions sont établies par les art. 3 et 4 de la loi du 5 juillet 1860.

116. Le *notaire ou autre officier* qui fait un acte en vertu d'un acte *privé ou passé en pays étranger*, enregistré, doit faire mention complète, dans sa minute, de la quittance des droits qui ont été perçus sur cet acte. Art. 44, al. 2 et 3.

L'obligation n'existe pas au cas où l'acte dont il est fait usage est un acte public passé en Belgique. Cette différence provient du système établi par l'art. 26 sur la compétence des bureaux d'enregistrement.

§ 2. — DÉFENSE DE DÉLIVRER UN ACTE EN BREVET OU EN COPIE
AVANT QU'IL AIT ÉTÉ ENREGISTRÉ.

117. L'art. 41 défend aux *notaires, etc.*, de délivrer en brevet ou en copie authentique aucun acte enregistrable sur la minute ou l'original avant qu'il ait été enregistré, quand même le délai pour l'enregistrement ne serait pas encore expiré.

Il défend en outre aux *greffiers* de délivrer aucune expédition de jugement avant qu'elle ait été enregistrée.

Ces prohibitions ne concernent pas la délivrance de copies *non signées*. Arg. de l'art. 17, al. 2, de la loi du 25 novembre 1889. Des copies non signées peuvent être délivrées avant l'enregistrement de la minute ou de l'expédition.

Ces prohibitions ne concernent pas non plus la délivrance des *copies des exploits* et autres actes de cette nature qui se signifient à parties ou par affiches. Art. 41, al. 2. Ainsi le notaire ne doit pas faire enregistrer l'original de l'acte respectueux avant d'en remettre copie pour les père et mère de son requérant.

118. Il doit être fait mention, dans toutes les expéditions des actes publics qui doivent être enregistrés sur les minutes, de la quittance des droits, par une transcription littérale et entière de cette quittance. Art. 44.

Les greffiers qui délivrent des secondes et subséquentes expéditions des actes et jugements dont une première expédition a été enregistrée au droit proportionnel, sont tenus de faire mention, dans chacune de ces expéditions, de la quittance du droit payé pour la première expédition, par une transcription littérale de cette quittance. Ils doivent également faire mention, sur la minute, de chaque expédition délivrée, de la date de l'enregistrement et du droit payé. Art. 45.

§ 3. — DÉFENSE DE RECEVOIR AUCUN ACTE EN DÉPÔT
SANS DRESSER ACTE DU DÉPÔT.

119. L'art. 43 défend à tout *notaire ou greffier* de recevoir aucun acte en dépôt sans dresser acte du dépôt. Cette défense est subordonnée à deux conditions :

1^o que l'acte soit remis au notaire ou greffier en sa qualité d'*officier public*, et non à titre de simple particulier. Le dépôt fait au notaire ou greffier comme personne privée s'appelle *dépôt de confiance*, par opposition au dépôt fait à l'officier public, que l'on nomme *dépôt pour minute* ;

2^o que l'acte soit remis à l'officier pour être rangé *dans ses archives*, et non pas simplement pour servir de renseignement à la rédaction d'un autre acte.

120. L'art. 43 n'admet qu'une seule exception à la défense qu'il établit : *sont exceptés les testaments déposés chez les notaires par les testateurs.*

Une seconde exception est admise dans la pratique ; le notaire n'est point tenu de dresser acte du dépôt du testament olographe ou mystique qui lui est confié en exécution de l'art. 1007 c. c., lorsque le testament lui est remis de suite par le président, et que

cette remise est *constatée* dans le procès-verbal dressé par le président et son greffier; il suffit alors que le notaire inscrive le testament à son répertoire, avec mention du procès-verbal, le jour même où la remise lui est faite. GALOPIN. *Droit notarial*, n° 242.

§ 4. — DÉFENSE D'ANNEXER A UN ACTE, OU DE RECEVOIR EN DÉPÔT, UN ACTE PRIVÉ OU PASSÉ EN PAYS ÉTRANGER, ET D'EN DÉLIVRER DES COPIES, AVANT QU'IL AIT ÉTÉ ENREGISTRÉ.

121. Aucun *notaire ou autre officier* ne peut annexer à ses minutes un acte sous signature privée ou passé en pays étranger, ni le recevoir en dépôt, ni en délivrer copie signée, s'il n'a été préalablement enregistré. Art. 42.

Cette disposition, comme celle qui défend aux officiers publics de rédiger un acte en conséquence d'un acte non enregistré, est modifiée, à l'égard des *notaires*, en ce sens que l'acte sous seing privé ou passé en pays étranger peut être présenté à l'enregistrement avec la minute à laquelle il est annexé, ou en même temps que l'acte de dépôt. Art. 3 de la loi du 5 juillet 1860.

122. Il faut se garder de confondre l'annexe avec le dépôt. L'annexe suppose qu'il y a, entre la minute que l'officier dresse et la pièce qu'il y joint, un rapport de principal à accessoire qui permet de considérer la pièce annexée comme formant corps avec la minute. S'il n'y a pas de rapport entre les deux pièces, le fait de la jonction ne saurait les empêcher de conserver chacune une existence distincte et indépendante; il n'y a point annexe, mais dépôt, et l'officier doit se conformer à la règle de l'art. 43 sur le dépôt de pièces (supra n° 119).

123. On doit excepter de la défense portée par l'art. 42 les testaments que le notaire reçoit en dépôt par ordonnance de justice (art. 1007 c. c.). Cette exception est universellement reconnue, quoiqu'elle ne résulte d'aucun texte spécial; c'est qu'en ce cas le notaire n'est pas à même d'exiger des héritiers et autres successeurs du défunt (art. 21 et 32) la consignation préalable des droits. SCHICKS, *vo Acte en conséquence*, n° 119.

§ 5. — OBLIGATIONS RELATIVES AU RÉPERTOIRE.

124. On appelle *répertoire* la table chronologique que les officiers publics doivent former, jour par jour, des actes et procès-verbaux de leur ministère. Le répertoire donne au fisc le moyen de contrôler si les officiers publics se sont conformés aux prescriptions de l'art. 20 de notre loi.

Pour les greffiers des tribunaux et les greffiers ou secrétaires des administrations provinciales et communales, l'obligation de faire enregistrer les originaux des actes auxquels ils interviennent, et celle de les répertorier, marchent vraiment de pair; ils sont tenus de porter à leur répertoire tous les actes qu'ils ont à faire enregistrer, mais rien que ceux-là. Art. 49, 3^o et 4^o.

Quant aux notaires et aux huissiers, ils doivent répertorier tous les actes de leur ministère, même ceux qui sont exempts de la formalité de l'enregistrement. Art. 49, 1^o et 2^o. Au point de vue du droit notarial, la tenue du répertoire n'est point prescrite uniquement dans l'intérêt du fisc; elle sert aussi à empêcher les antedates des actes, et surtout à constater authentiquement si les actes sont reçus en minute ou passés en brevet. La tenue du répertoire des notaires présente encore une utilité civile dans le cas tout spécial de l'art. 1336 c. c.

125. Les répertoires doivent être cotés et paraphés selon notre art. 53 modifié par l'art. 30 de la loi sur le notariat du 25 ventôse an XI et par l'art. 46 du décret sur les huissiers du 14 juin 1813.

Chaque article du répertoire doit contenir: 1^o son numéro; 2^o la date de l'acte; 3^o sa nature: vente, donation, procuration, etc., et son espèce: en minute ou en brevet (art. 30 de la loi du 25 ventôse an XI); 4^o les noms et prénoms des parties et leur domicile; 5^o l'indication des biens, leur situation et le prix, lorsqu'il s'agit d'actes qui ont pour objet la propriété, l'usufruit ou la jouissance de biens-fonds; 6^o la relation de l'enregistrement. Art. 50.

Les actes sous seing privé déposés pour minute figurent au répertoire sous le numéro de l'acte de dépôt qui en a été dressé (voir cependant supra n^o 120).

126. Les actes doivent être inscrits au répertoire jour par jour, sans blanc ni interligne, et par ordre de numéros. Art. 1 de la loi du 6 juin 1850. Il ne suffit pas que les actes soient portés au répertoire dans l'ordre de leurs dates respectives; il faut qu'ils y soient inscrits *le jour même* de leur passation, sauf à laisser en blanc la colonne destinée à contenir la relation de l'enregistrement. R. P. 1887, p. 152, et 1897, p. 18; SCHICKS, *vo Répertoire*, n° 3.

L'acte à double date ne doit être inscrit qu'une seule fois s'il n'a qu'une seule clôture; s'il en a plusieurs, il doit être inscrit à la date de chacune d'elles.

Dans la pratique, on inscrit les inventaires à la date de la première vacation et on laisse des blancs à la suite de cette inscription pour y porter les dates des autres vacations. Comp. SCHICKS, n° 5.

127. Les notaires et autres officiers sont obligés de présenter tous les trois mois leur répertoire au visa du receveur de l'enregistrement de leur résidence. Cette formalité doit être remplie dans les dix premiers jours des mois de janvier, avril, juillet et octobre. Art. 51.

L'officier doit présenter au visa trimestriel tout son répertoire en cours depuis le visa précédent. Ainsi, celui qui a terminé un volume de son répertoire le 31 décembre, et qui en a commencé un autre le 1^{er} janvier, doit présenter ces deux volumes au visa de son receveur dans les dix premiers jours de janvier. Contra: SCHICKS, n° 35.

§ 6. — OBLIGATIONS RELATIVES AUX VÉRIFICATIONS DU FISC.

128. Les préposés de l'enregistrement ont un droit permanent de vérification sur les archives des officiers publics. Art. 52 et 54. Nantes, 23 mars 1909, M. 1909, p. 388.

Ce droit ne souffre de restriction qu'à l'égard des testaments et des institutions contractuelles entre époux, du vivant des testateurs. Art. 54. Mais il est clair que ce droit ne s'applique qu'aux actes et registres que les officiers publics détiennent en vertu de

leurs fonctions; il ne s'applique ni aux *dépôts de confiance* qu'ils ont reçus, ni aux *registres de comptabilité* qu'ils ont dressé de leur propre initiative. Cass. fr., 3 novembre 1866, M. 1867, p. 319.

129. Le droit de vérification des préposés de l'enregistrement ne peut être exercé que les jours ouvrables, et *sans déplacement* des minutes et répertoires.

Les art. 52 et 54 ne prévoient, et ne punissent, que le refus de communication émané des officiers publics, et non le refus émané de leurs clercs qui ne sauraient être considérés comme leurs représentants pour l'exécution de la loi fiscale. Mais il est évident que les amendes établies par ces articles seront applicables lorsque le refus du clerc, combiné avec les absences *calculées* de l'officier public, constituera celui-ci en état de contravention personnelle.

130. Le droit de vérification des préposés de l'enregistrement n'emporte point comme corollaire celui de pratiquer des perquisitions dans le local où se trouvent les archives de l'officier public; leur droit est uniquement d'exiger l'exhibition des actes qu'ils indiquent, d'en prendre connaissance et d'en tirer eux-mêmes les copies qu'ils jugent nécessaires.

Aucune disposition de la loi ne permet aux préposés de l'enregistrement d'exiger qu'il soit procédé en leur présence à la levée des scellés et à l'inventaire des papiers d'un notaire disparu ou décédé. Mais aucune disposition ne leur défend non plus de se présenter en l'étude d'un notaire décédé ou disparu au jour où il doit être procédé à ces opérations et de réclamer à ce moment les communications auxquelles ils ont droit, en se conformant aux règles tracées par l'art. 54.

SECTION 2. — Règles concernant les juges et arbitres et les autorités administratives.

131. L'art. 47 défend aux juges et arbitres de rendre aucun jugement, et aux membres des administrations provinciales et communales de prendre aucun arrêté en faveur de particuliers, sur des actes non enregistrés, à peine d'être personnellement responsables des droits.

C'est en exécution de cette disposition que les juges d'appel doivent exiger la production d'une expédition dûment enregistrée du jugement *a quo*, avant de prononcer sur l'appel interjeté devant eux. Liège, 7 juin 1893, M. 1896, p. 150.

132. Toutes les fois qu'une condamnation est rendue, ou qu'un arrêté est pris, sur un acte enregistré, le jugement, la sentence arbitrale ou l'arrêté doit faire mention détaillée de la quittance du droit d'enregistrement; en cas d'omission, le receveur doit exiger le droit si l'acte n'a pas été enregistré dans son bureau, sauf restitution dans les deux années s'il est ensuite justifié de l'enregistrement de l'acte sur lequel le jugement a été prononcé ou l'arrêté pris. Art. 48.

La finale de cette disposition constitue une exception au principe que les droits régulièrement perçus ne sont pas restituables, quels que soient les événements ultérieurs.

133. Ni l'art. 47, ni aucun autre texte de la loi, ne porte défense aux juges de statuer sur les *conventions verbales* que les plaideurs allèguent dans leurs conclusions et dont ils reconnaissent les termes de commun accord. Comment les juges pourraient-ils avoir l'obligation d'ordonner l'enregistrement d'actes qui non seulement ne sont pas produits devant eux, mais dont l'existence même n'est pas certaine? Bruxelles, 18 janvier 1887, M. 1887, p. 83.

TITRE IV.

Principes généraux de l'application des droits ⁽¹⁾.

CHAPITRE I. — DES BASES DE LA PERCEPTION.

134. Il est de principe que le receveur opère régulièrement la perception suivant la teneur de l'acte ou de la déclaration qui lui est présentée. On a déjà dit qu'il n'a pas à tenir compte des

(1) Pas davantage ici qu'au titre précédent nous ne nous occupons des règles spéciales aux ventes publiques d'objets mobiliers.

clauses ou conventions particulières que l'acte n'énonce pas (supra n° 13). On doit ajouter qu'il n'a pas non plus à tenir compte des vices de forme ou de fond, si graves qu'ils soient, que l'acte ne révèle pas lui-même. Bruges, 9 juillet 1902, M. 1902, p. 290; Trib. Liège, 16 mars 1909, M. 1909, p. 147.

135. Mais le fisc est-il lié par la teneur des actes ou des déclarations qui sont soumises à la formalité? Pour résoudre cette question il faut distinguer entre les conventions translatives de propriété immobilière d'une part, et les autres conventions translatives et les actes déclaratifs d'autre part.

Dorénavant nous ne dirons plus *conventions translatives de propriété ou d'usufruit*, mais *conventions translatives de propriété* tout court, puisqu'il est unanimement admis aujourd'hui que l'expression *propriété*, dans nos textes, comprend les *servitudes personnelles ou réelles* indistinctement (supra n° 31). SCHICKS, v° *Servitudes*, n° 1.

SECTION 1. — Principe concernant les conventions translatives de propriété immobilière.

136. La matière imposable est directement imposée. En d'autres termes, la déduction de l'impôt n'est aucunement subordonnée à la condition qu'il existe un titre écrit de la mutation; l'impôt atteint les conventions verbales aussi bien que les conventions écrites, ainsi que l'exprime formellement l'art. 4 de la loi complémentaire de l'an IX.

Aussi, quand la déduction de l'impôt sur une convention translatrice de propriété immobilière est en jeu, le fisc n'a-t-il point à s'incliner devant la teneur de l'acte ou de la déclaration qui lui est présentée. Il peut prouver *contre* et *outre* le contenu aux actes par tous les modes du droit commun compatibles avec l'esprit de la loi fiscale. On ne saurait méconnaître, en effet, que la mission du fisc, de percevoir les droits qui atteignent directement les transmissions de propriété immobilière, emporte naturellement le devoir

de dévoiler les fraudes au moyen desquelles les débiteurs de ces droits cherchent à se soustraire à leur application.

C'est ainsi que le fisc a été admis à prouver la fraude dans les cas suivants : dissimulation d'une vente entre collatéraux sous l'apparence de deux donations en ligne directe (Verviers, 10 février 1899, M. 1899, p. 100); dissimulation d'une donation entre collatéraux sous l'apparence d'une vente (La Flèche, 26 mai 1908, M. 1909, p. 294); réalisation d'une vente sous l'apparence d'une procuration à l'effet de vendre (Trib. Dijon, 24 décembre 1900, M. 1902, p. 212); déguisement d'une vente sous l'apparence d'une renonciation à succession ou à legs (Verviers, 7 novembre 1900, M. 1901, p. 5; Trib. Gand, 28 février 1906, R. N. 1906, p. 363); déguisement d'une vente sous l'apparence d'actes de constitution, de dissolution et de partage de société (Tournai, 5 avril 1897, M. 1897, p. 173; Bruxelles, 14 novembre 1907, M. 1907, p. 386). SCHICKS, *vo Simulation*, n° 7.

SECTION 2. — Principe concernant les conventions translatives de propriété mobilière et les actes déclaratifs.

137. Quant aux actes déclaratifs, aucun doute n'est possible puisque la matière imposable n'est pas le *gestum*, mais uniquement le *scriptum* soumis à la formalité (supra n° 39). Le fisc ne peut donc jamais prétendre régler la perception sur le *gestum*. Ainsi en est-il aujourd'hui quant au partage; la matière imposable n'est nullement la *convention* de partage *in se*, mais seulement l'*acte* de partage tel que les contractants croient devoir le dresser; libre à eux de ne passer d'acte authentique de leur convention qu'en ce qui concerne certains biens et de la réaliser pour tous les autres par un acte sous seing privé qu'ils ne feront pas enregistrer.

138. Quant aux conventions translatives de propriété mobilière, au contraire, la question est vivement controversée. Le fisc argumente des art. 4 et 40 de la loi organique pour soutenir qu'il est fondé à régler la perception sur le *gestum*, et non simplement sur le *scriptum* : l'art. 4 établit le droit proportionnel pour toute trans-

mission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de *biens meubles* et immeubles; l'art. 40 voit une *fraude* entraînant, à titre d'amende, une somme triple du droit, dans le fait qu'un acte portant vente de *meubles* ou d'immeubles n'exprime qu'une partie du prix convenu.

Il est facile de répondre à cette argumentation :

1^o L'art. 4 a uniquement pour objet la détermination théorique de la matière imposable; il ne s'occupe pas des conditions positives de la débitio de l'impôt, il ne règle pas comment la matière *imposable* devient matière *imposée*. Ce sont les art. 20 à 23 qui fixent limitativement les conditions ou éléments de la débitio de l'impôt établi pour les transmissions mobilières. Or ils subordonnent cette débitio à la *condition essentielle* qu'il existe un acte ou titre de la transmission tarifée. La matière imposable ne peut devenir matière imposée que lorsqu'elle est constatée par un écrit qui en forme titre (1). Qu'importe que le *scriptum* ne soit pas la *cause* de la dette de l'impôt, s'il en est une *condition essentielle*, *id quod condit!*

2^o Il est inexact que l'art. 40 voie une fraude dans le fait qu'un acte portant vente de meubles n'exprime qu'une partie du prix convenu. Il ne voit la fraude que si à ce fait s'ajoute le rétablissement du prix par une *contre-lettre sous signature privée qui n'est pas présentée à la formalité en même temps que l'acte ostensible*. Aussi est-il universellement reconnu que le fisc ne peut compléter la perception opérée sur un acte de vente mobilière en se prévalant de la quittance que le vendeur aurait donnée dans la suite avec indication d'un prix supérieur à celui qui avait été porté à l'acte. MAGUÉRO, v^o *Acte*, n^o 6.

C'est donc avec raison que notre Cour de cassation persiste à consacrer le principe que, *en matière de transmissions mobilières*,

(1) M. E. T. a dit très exactement au M. 1908, p. 324, à la note : « dans le système de perception organisé par la loi de frimaire, l'existence d'un acte faisant preuve entre les parties d'une convention translatrice de propriété est une condition *sine qua non* de l'exigibilité du droit proportionnel établi pour les transmissions de biens meubles. »

le fisc ne peut rechercher la base de la perception en dehors de l'acte qui lui est soumis. Cass., 8 décembre 1904, B. J. 1905, col. 753, M. 1905, p. 57; Cass., 18 juin 1908, P. 1908, 1, 255, M. 1908, p. 345.

139. Les principales conséquences de ce principe sont les suivantes :

1^o Le fisc ne peut recourir à des *éléments extrinsèques* pour *qualifier* les actes qui lui sont soumis. Peu importe l'opération juridique mobilière à laquelle un acte se rattache, s'il n'en fait pas titre par lui-même. C'est ainsi que l'acte par lequel un collège échevinal, se disant dûment habilité, consent mainlevée de l'inscription hypothécaire prise pour sûreté d'une créance, ne donne point ouverture au droit de quittance, bien que la délibération du conseil communal qui a autorisé le collège ait constaté le paiement de la créance et que la date de cette délibération soit visée dans l'acte de mainlevée. Trib. Gand, 6 janvier 1892, M. 1892, p. 83; R. E. 1909 p. 174.

2^o Le fisc ne peut non plus recourir à des *éléments extrinsèques* pour relever la *simulation* des actes et rectifier leurs dispositions. Cette conséquence, à la différence de la précédente, est absolument repoussée par la doctrine et la jurisprudence françaises. La fraude, dit-on, fait exception à toutes les règles; dès lors le fisc doit être admis à prouver, même par de simples présomptions humaines, la simulation qui a été employée pour éluder l'impôt. L'exemple classique est celui de la donation d'une créance, déguisée sous la forme d'une cession à titre onéreux. R. P. 1901, p. 314; DICT. ENR., v^o *Acte en général*, nos 10 et 11.

On parle à tort de la fraude de l'impôt dans un ordre d'idées où la fraude ne trouve pas de place. Qu'importe que l'acte soit simulé, si c'est sur son contenu seul que la perception doit se régler, les transmissions mobilières n'étant légalement connues du fisc que par les actes qui en sont dressés? Il n'y a, et ne peut y avoir, aucune différence entre le cas où les parties n'ont point acté tout le prix de la vente mobilière qu'elles ont faite

et le cas où elles ont dissimulé une donation mobilière sous l'apparence d'une vente. Le fisc belge l'a dit lui-même autrefois : « Si, dans le but de payer un droit moins élevé, les parties se contentent d'un instrument ayant des effets juridiques moins étendus que l'instrument auquel elles donneraient la préférence dans le cas où il ne coûterait pas plus cher, elles exercent en cela une faculté qui, dans le système de la loi de l'enregistrement, est parfaitement légitime. » M. 1868, p. 3.

A l'objection que la loi n'a pu mettre ainsi l'impôt à la merci des contribuables, nous répondons, avec Demante, que l'intérêt civil des parties a paru au législateur une garantie suffisante de l'intérêt fiscal de l'Etat. Tant pis, certes, pour l'Etat dont l'intérêt fiscal est en jeu dans l'exemple cité, mais tant pis aussi pour le vendeur apparent, donateur véritable, quand ses intérêts civils seront en péril ; il ne pourra produire qu'un titre de vente lorsqu'il lui faudra prouver sa donation à l'effet d'exercer une action en révocation, de résister à une demande en garantie, etc. Eviter de donner ouverture à la *débitio* du droit de donation, ce n'est pas le frauder ! Si la loi sauvegarde mal les intérêts du fisc, celui-ci a la faculté d'en demander une meilleure ; en attendant, les contribuables dressent leurs actes, en matière mobilière, au mieux de ce qu'ils croient leurs intérêts. SCHICKS, v^o *Simulation*, nos 2 à 5.

140. De ce que les droits établis pour les actes déclaratifs et ceux établis pour les mutations mobilières sont soumis à la même base de perception, il ne faut pas conclure que ces droits sont toujours soumis aux mêmes règles d'exigibilité. Il existe une différence entre eux au sujet de l'application du principe de la *territorialité de l'impôt* (supra nos 41 et 42).

Le fisc soutient qu'il en existe deux autres encore : les droits établis pour les actes déclaratifs seraient exigibles même au cas où ces actes seraient affectés d'une *condition suspensive*, et le principe *non bis in idem* ne leur serait applicable que dans les cas spécialement déterminés par la loi. Ces deux points seront examinés plus loin.

141. Si la perception des droits d'acte, au sens de la pratique, ne peut avoir lieu que suivant la teneur des actes soumis à la formalité, elle ne doit jamais avoir lieu suivant leur sens littéral ou leur étiquette de fantaisie.

Le receveur n'a pas à s'attacher judaïquement aux *termes* employés par les parties. Il doit *interpréter l'acte* qui lui est soumis, combiner ses différentes clauses pour découvrir sa véritable *substance*; à cet effet, il peut lire entre les lignes et se livrer à un travail de raisonnement juridique distinct d'une simple constatation. « Il est permis au fisc d'apprécier et d'interpréter l'ensemble des clauses de l'acte et d'y voir non seulement ce qui s'y trouve formellement exprimé, mais encore tous les accords que ces clauses impliquent nécessairement. » Cass., 18 juin 1908, P. 1908, 1, 255, M. 1908, p. 345; note au D. 1908, 1, 297. Aussi arrive-t-il souvent que le receveur perçoit le droit de vente sur un acte qui semble ne renfermer qu'une transmission de jouissance à titre de location (comp. déc., 13 décembre 1890, M. 1891, p. 6), le droit de donation sur un acte qui semble ne renfermer que la simple liquidation d'une obligation légale (Seine, 15 janvier 1908, M. 1908, p. 394), ou l'exécution d'une obligation naturelle (Trib. Liège, 3 juin 1899, M. 1899, p. 331), etc.

Le receveur doit repousser la *qualification* donnée par les parties, lorsqu'elle est juridiquement *incompatible* avec la substance de l'acte. C'est une règle élémentaire de droit civil que l'étiquette d'un acte est inopérante lorsqu'elle est en contradiction avec les clauses qu'il renferme. Cass., 4 mars 1897, P. 1897, 1, 101, M. 1897, p. 105; *Revue crit.*, 1905, p. 457. Ainsi, dans un acte intitulé mainlevée, le créancier déclare se désister de *tous* ses droits de privilège, d'hypothèque, d'action résolutoire, *et autres*; le fisc est fondé à y voir non une simple mainlevée, mais une libération. Cass. fr., 1^{er} février 1898, D. 1898, 1, 227, M. 1898, p. 221.

Ces observations sont vraies autant dans l'intérêt des parties elles-mêmes que dans l'intérêt du fisc.

CHAPITRE II. — DES ECRITS FORMANT TITRE
LORS DE LEUR PRESENTATION A LA FORMALITE.

142. Le receveur ne peut appliquer l'impôt à la convention énoncée dans l'écrit présenté que si cet écrit est un *acte* proprement dit, c'est-à-dire fait titre de la convention en question, selon les règles du droit civil. Nulle part, en effet, la loi fiscale ne donne au mot *acte* une signification particulière, différente de celle qu'il reçoit dans la langue ordinaire du droit. Un écrit ne saurait donc faire titre pour le fisc autrement que pour les particuliers. C'est ainsi qu'un acte notarié nul, d'une nullité apparente, et non signé des parties contractantes, n'est passible que du droit de formalité.

L'écrit doit faire preuve entière, authentique ou privée; il ne suffit pas qu'il fasse commencement de preuve. Mais on ne doit pas oublier que, selon l'art. 1320 c. c., tout acte, authentique ou privé, fait foi entière, même de ce qui n'y est exprimé qu'en termes énonciatifs, pourvu que l'énonciation ait un rapport direct à la disposition.

Le fisc n'a pas à envisager les personnes qui présentent les actes sous seing privé à la formalité. Le receveur est donc toujours fondé à considérer que la formalité est demandée par telle partie ou par telle autre, suivant que le fisc y a intérêt.

143. En définitive, le principe de notre matière peut être formulé en ces termes: Fait preuve d'une convention, lorsqu'il est présenté à la formalité, tout écrit dressé dans les formes légales et émané des deux parties, ou émané de l'une d'elles et s'adressant à l'autre, qui constate l'existence de la convention par voie de disposition, ou par voie d'énonciation ayant un rapport direct à la disposition. On peut citer comme exemples les décisions suivantes:

1^o L'un des originaux d'un acte bilatéral sous seing privé doit être enregistré comme s'il était signé des deux parties, bien qu'il ne soit signé que de l'une d'elles. Cass. fr., 23 mai 1853, D. 1853, 1, 337, M. 1853, p. 362.

2° Si un simple acte d'offre ne donne pas ouverture au droit dont la convention est passible, il en est autrement de l'acte d'acceptation; pour l'auteur de l'offre, en effet, l'acte d'acceptation fait preuve de la formation du contrat. Conclusions rapportées à la P. 1908, 1, 255, au M. 1908, p. 361; R. N. 1908, p. 17.

3° Le reçu d'une somme de mille francs, libellé pour solde d'une obligation de cinq mille, est passible du droit de libération sur tout le montant de l'obligation. Déc., 6 juillet 1897, M. 1897, p. 270.

4° L'acte de cession d'une créance, passé sans l'intervention du débiteur, n'est passible que du droit de cession, et non en outre du droit de libération, bien qu'il constate que l'import originaire de la créance, cinq mille francs, se trouve réduit à mille. Trib. Caen, 30 mai 1905, M. 1905, p. 389; R. N. 1908, p. 17.

144. Un écrit qui présente les caractères indiqués ci-dessus fait titre même lorsqu'il ne renferme pas tous les éléments de la convention dont il affirme l'existence. Comp. *Dict. ENR.*, v° *Acte en général*, n° 17. La *non spécification des biens* qui font l'objet du contrat ⁽¹⁾, et même le cas échéant la *non indication du prix* sont choses indifférentes (arg. de l'art. 16). Cela est de jurisprudence constante en matière d'enregistrement d'actes judiciaires. Cass., 21 novembre 1901, P. 1902, 1, 41, M. 1902, p. 9; note au S. 1893, 4, 17.

L'exemple le plus intéressant, en matière d'enregistrement d'actes notariés, s'est présenté à l'occasion des partages: les héritiers, procédant par acte notarié au partage des immeubles de la succession, *y déclarent accessoirement que le partage des autres biens héréditaires a déjà eu lieu entre eux* et qu'ils n'ont plus à cet égard de prétention à élever les uns contre les autres; cette énonciation

(1) Nous parlons de non spécification des biens, nous ne parlons pas d'indétermination absolue. Il est clair qu'on ne saurait concevoir un acte quelconque, translatif ou déclaratif, qui n'indiquerait aucunement l'objet du contrat auquel il ferait allusion.

incidente justifie la perception du droit de partage sur les meubles de la succession comme sur les immeubles. Si elle ne détermine pas en détail les meubles auxquels elle s'applique, elle les détermine *en bloc* par l'indication de leur *origine*; l'acte constitue donc un titre de partage *pour toutes les valeurs de la succession*, pour les meubles aussi bien que pour les immeubles (1). Déc., 28 avril 1906, M. 1906, p. 157; DICT. ENR., *vo Partage-licitation*, n° 153.

145. L'écrit qui ne mentionne la naissance d'une obligation que pour en constater aussitôt l'*extinction complète* n'est qu'un titre de libération; il n'est pas en même temps un titre d'obligation.

Mais la plupart des contrats opèrent des *effets perpétuels*. Il serait absurde de dire de la vente, par exemple, qu'elle n'a plus aucun effet après la tradition de la chose et le paiement du prix. Même en matière de transmission mobilière, la preuve écrite du contrat est encore utile à l'acquéreur après qu'il a reçu la tradition de l'objet et se trouve ainsi protégé par le principe de l'art. 2279 c. c. On comprend donc la possibilité de la perception du droit de donation sur l'écrit qui mentionne un don manuel, du droit de vente sur l'écrit qui mentionne une vente mobilière, etc.

146. On confond souvent deux règles distinctes concernant les jugements : la *présomption de vérité* exprimée par le brocard *Res judicata pro veritate habetur*, et la règle qui limite la *portée* de tout jugement à ce qui a été réellement décidé par les juges. Ce qui a force de chose jugée, ce que la loi tient pour vrai, c'est uniquement le *dispositif* du jugement. Toutefois il est de principe que si la chose jugée ne résulte pas des motifs du jugement, mais seulement de son dispositif, *les motifs peuvent servir à éclairer le sens du dispositif et à en déterminer l'étendue*. Cass. fr., 29 avril 1907, D. 1909, 1, 499.

(1) Cet acte pourra être très utilement invoqué par l'un ou l'autre des héritiers à l'appui de sa possession exclusive de tel ou tel meuble de l'hérédité.

En pratique, le fisc n'établit la perception du droit de marché-vente sur le jugement rendu au sujet d'un contrat de ce genre que pour la fraction du marché qui a été litigieuse; la fraction qui n'a pas été l'objet du litige échappe à la perception du droit de titre. Ce n'est pas là un tempérament d'équité, comme le pense M. SCHICKS, *vo Jugement*, n° 101; c'est l'application du principe que tout ce qui est en dehors de la décision du juge (dispositif et motifs combinés) ne participe point de la force que la loi reconnaît à la chose jugée. *Dict. ENR., vo Jugement*, nos 478 et 479.

CHAPITRE III. — DES TITRES DE CONVENTIONS INEXISTANTES OU NULLES.

147. La convention dont la formation *imparfaite*, c'est-à-dire l'*inexistence* proprement dite, ressort de l'acte soumis à la formalité ne saurait être passible de l'impôt. Il est impossible de traiter comme vente, donation, etc., ce qui n'en est qu'une ébauche. On ne conçoit pas juridiquement, par exemple, un *acte portant donation ou contrat de mariage* passé sous seing privé!

Au contraire, la convention qui n'est que *susceptible d'annulation* est toujours matière imposable, même lorsque la cause de nullité se manifeste dans l'acte présenté à la formalité. C'est qu'il est de principe en droit civil qu'une convention annulable continue de produire tous ses effets tant qu'une sentence judiciaire n'en a pas prononcé l'annulation.

148. La plupart des civilistes enseignent que les *nullités absolues* opèrent généralement *de plein droit*, par l'effet direct de la loi, indépendamment de toute sentence judiciaire. Aussi établissent-ils une distinction tripartite des conventions vicieuses: 1° inexistantes, 2° nulles de plein droit; 3° annulables par voie de jugement.

Si vraiment, selon le droit civil, il y a des nullités qui opèrent de plein droit, — et l'art. 1117 c. c. semble bien l'indiquer, — il faut décider qu'une convention frappée d'une pareille nullité ne peut

être passible de l'impôt lorsque, bien entendu, le vice qui l'infecte ressort de la teneur de l'acte présenté à la formalité. Aussi est-il arrivé autrefois que le fisc belge, qui tenait pour une nullité de plein droit la nullité édictée par l'art. 945 c. c., a décidé que la donation entre vifs faite à la charge de payer les dettes de la succession du donateur ne pouvait donner ouverture au droit proportionnel. Déc., 24 janvier 1861, M. 1861, p. 150.

Aujourd'hui le fisc belge, à l'exemple du fisc français, décide d'une manière absolue que le receveur, appelé à donner la formalité de l'enregistrement à un acte, n'a pas à se préoccuper, pour fixer le montant des droits exigibles, du plus ou moins d'efficacité légale des conventions qu'il a plu aux parties de constater. Note au M. 1909, p. 148. En notre sens : SCHICKS, *vo Acte imparfait*, n° 33.

La jurisprudence fiscale française n'admet pas de nullités de plein droit. La formule traditionnelle de ses arrêts est que la seule existence d'un acte revêtu de toutes les formes extérieures propres à constater la convention tarifée suffit pour donner ouverture à l'impôt, encore que cet acte puisse être annulé à raison d'un vice absolu et d'ordre public. DICT. ENR., *vo Nullité*, n° 19.

CHAPITRE IV. — DES TITRES AFFECTES DE CONDITION.

SECTION 1. — Du titre affecté d'une condition suspensive.

§ 1. — PERCEPTION APPLICABLE TANT QUE LA CONDITION

EST PENDANTE.

149. « Le droit affecté d'une condition suspensive n'a pas encore d'existence; *la condition en empêche la naissance même*, et on ne sait même pas si ce droit naîtra jamais. Ce doute est l'essence de la condition. Le propriétaire ou le créancier sous condition suspensive ne sont donc, à proprement parler, ni propriétaire ni créancier tant que la condition est encore pendante. » PLANIOL, I, n° 319. Art. 1181, al. 3. Aussi est-il certain en principe que l'acte dont l'effet est subordonné à une condition suspensive n'est point

passible du droit proportionnel aussi longtemps qu'il n'est pas prouvé que la condition est accomplie. Cass., 20 décembre 1883, P. 1884, 1, 14, M. 1884, p. 9; Bruxelles, 31 octobre 1891, M. 1892, p. 49.

Notre principe suppose que la condition suspensive dont l'acte se trouve affecté existe *légalement*. Or on ne doit pas perdre de vue que l'art. 900 c. c. répute *non écrites* dans les donations les conditions contraires aux lois d'ordre public ou aux bonnes mœurs, et que le fisc a manifestement la faculté de se prévaloir de cette disposition (supra n° 13).

L'application du principe ne comporte aucune distinction entre la condition *expresse* et la condition *tacite* qui résulte de la loi, comme pour la donation en faveur du mariage (art. 1088 c. c.), ou de la nature des choses, comme pour la vente d'une chose future (*res sperata*). C'est aussi une condition tacite que l'approbation de l'autorité supérieure pour les actes des établissements publics soumis à cette formalité.

150. Il existe plusieurs actes tarifés directement à l'état conditionnel:

1° Les contrats de mariage et les institutions contractuelles. Art. 68, § 3, 1° et 5°.

2° Le cautionnement. Art. 69, § 2, 8°. L'obligation de la caution est subordonnée à la condition de l'insolvabilité du débiteur principal.

3° Les actes portant ouverture de crédit sur gage ou sur hypothèque. Art. 6 et suiv. de la loi du 24 mars 1873. L'obligation du crédit est subordonnée à la condition de la réalisation du crédit.

4° Le procès-verbal de partage dressé en vertu de l'art. 980 c. pr. Arg. du mot *provisoire* et des travaux préparatoires de l'art. 1, 1°, de la loi du 15 mai 1905. Ce procès-verbal est soumis à la formalité de l'homologation judiciaire.

151. D'après le fisc belge, le principe que la condition suspensive

empêche la perception immédiate de l'impôt ne s'applique qu'aux *droits de mutation* proprement dits; il ne s'appliquerait pas aux *droits d'acte*, sans distinction entre les droits fixes spéciaux et les droits proportionnels de partage ou de condamnation. Cass., 7 avril 1859, P. 1859, 1, 160, M. 1859, p. 619; Cass. fr., 23 mai 1859, D. 1859, 1, 464, M. 1859, p. 786.

Cette doctrine est rejetée absolument par tous les auteurs.

D'abord il est profondément inexact que le législateur de l'an VII ait considéré les droits fixes spéciaux comme de simples salaires de la formalité de l'enregistrement. Ce caractère il ne l'a attaché qu'au droit fixe minimum. Un salaire aurait été uniforme pour tous les actes non assujettis au droit proportionnel! SCHICKS, *vo Enregistrement*, n° 19.

Ensuite, il est faux que le nouveau droit proportionnel de la loi de 1905 sur les partages ait le même caractère que l'ancien droit fixe spécial de l'art. 68, § 3, 2°. Dans les discussions de la loi de 1905, le Ministre des finances a nettement rattaché le nouveau droit de fr. 0,25 0/0, non au système de l'art. 3 de la loi organique sur l'établissement des droits fixes, mais au système de l'art. 4 sur l'établissement du droit proportionnel de condamnation. THOMAS, nos 92 et 263.

Enfin, il a toujours été admis que la condition exerce la même influence sur les jugements de condamnation que sur les actes amiables. Qu'importe que le droit de condamnation ne s'explique que par l'idée de rémunération du service judiciaire (supra n° 33), si la condamnation rendue est subordonnée à un événement futur et incertain? SCHICKS, *vo Jugement*, n° 166; DICT. ENR., *vo Jugement*, n° 160.

En définitive, un acte de société ou de partage sous condition suspensive, un jugement de condamnation conditionnelle, ne sont pas encore les actes prévus par le tarif; la société, le partage, la condamnation n'existent qu'en germe. Aussi l'enseignement de tous les auteurs est-il que le droit fixe de l'art. 68, § 1, 51°, est seul applicable, en principe, à *tous les actes et mutations subordonnés*

à une condition suspensive. DEMANTE, nos 36 à 40; NAQUET, no 92; SCHICKS, v^o Condition, nos 36 et 37; WAHL, I, nos 48 et 196; DICT. ENR., v^o Condition, nos 49 à 51.

152. Les actes affectés d'un terme initial, *ex die*, sont immédiatement passibles de l'impôt. C'est que le terme initial recule simplement les effets de l'opération, sans mettre leur existence en question. Le fait que les parties, dans une promesse synallagmatique de vente, ont stipulé que la transmission de la propriété ne s'opérera qu'à une date ultérieure n'empêche donc pas la perception immédiate du droit proportionnel. Déc., 30 janvier 1893, M. 1893, p. 97.

La difficulté de discerner le terme initial de la condition suspensive relève exclusivement du droit civil. Déc., 9 septembre 1875, M. 1875, p. 372.

§ 2. — PERCEPTION APPLICABLE LORSQUE LA CONDITION
EST ACCOMPLIE.

153. « En cas de réalisation de la condition, le droit qu'elle suspendait prend *naissance*, puisque ce n'était pas encore fait, et cet effet se produit avec rétroactivité, ce qui signifie que l'acte conditionnel sera *réputé avoir réalisé ses effets dès le moment où il a été consenti*. » Art. 1179. PLANIOL, I, no 321. Il n'y a aucun obstacle à ce que cette règle de droit civil ait sa répercussion en droit fiscal. Aussi est-il de principe que, dès que la condition est réalisée, l'acte conditionnel doit subir l'application de l'impôt comme s'il avait *toujours* été pur et simple. Conséquemment, quand la condition suspensive d'un acte qui a été enregistré au droit fixe général, comme acte innommé, vient à s'accomplir, l'impôt se trouve exigible de plein droit *sur cet acte même*, sans qu'il soit besoin qu'un nouvel acte constatant la réalisation de la condition soit présenté à la formalité; il suffit que le fisc demandeur administre la preuve de la réalisation de la condition, et cette preuve il peut la faire par toutes les voies de droit qui ne sont pas incompatibles avec l'esprit de notre loi organique.

154. Cette application du principe doit être faite même dans les cas où il ne s'agit que de *droits d'acte*, soit au sens usuel, soit même au sens théorique. Il semble cependant qu'on s'écarte alors du principe que le fisc ne peut jamais prétendre régler la perception de ces droits sur le *gestum*, mais uniquement sur le *scriptum* soumis à la formalité (supra n° 137). La vérité est qu'en pareil cas le fisc ne se prévaut pas d'une *convention différente* de celle qui est contenue dans l'acte précédemment enregistré; il ne demande à prouver ni contre ni outre le contenu à l'acte (art. 1341 c. c.), il offre simplement d'établir le *fait matériel* de l'accomplissement de la condition dont la convention était affectée. *Ce n'est pas une perception toute nouvelle qu'il prétend faire, c'est une perception antérieure qu'il doit compléter* ou, si l'on veut, une perception *différée* qu'il est à présent fondé à effectuer. Cass., 24 novembre 1870, P. 1871, 1, 32, M. 1871, p. 1; Cass. fr., 5 août 1840, J. 1841, p. 294. Cette solution doctrinale a été consacrée législativement par l'art. 8 de la loi du 24 mars 1873 sur les actes d'ouverture de crédit. Mons, 26 avril 1902, M. 1902, p. 227.

155. Du principe qu'à l'arrivée de la condition l'impôt devient rétroactivement exigible sur l'acte conditionnel enregistré au droit de formalité, il résulte les conséquences suivantes:

1^o La perception doit être faite suivant le tarif applicable et la valeur imposable au jour où l'enregistrement de l'acte a été obligatoire, selon les distinctions faites précédemment (nos 4 et 48). Cette conséquence est admise en France; elle ne l'est pas en Belgique (supra n° 11). Circ., 22 juin 1870, M. 1870, p. 252. Comp. SCHICKS, v^o *Loi*, n° 9.

2^o La perception ne peut être faite que sous déduction du droit de formalité perçu primitivement. Cette conséquence est admise en Belgique; elle ne l'est pas en France. SCHICKS, v^o *Condition*, n° 3.

3^o S'il s'agit d'une vente conditionnelle et qu'un nouvel acte soumis à la formalité constate à la fois la réalisation de la condition et le paiement du prix, ce second acte ne profite pas du bénéfice

de l'art. 10 (matière des dispositions dépendantes) et subit dès lors le droit de libération établi par l'art. 69, § 2, 11°. (Infra n° 171.) Seine, 1^{er} février 1902, M. 1903, p. 13; SENLIS, 12 août 1908, R. E. 1909, p. 596.

156. Lorsque, après l'enregistrement d'un acte conditionnel, il est présenté à la formalité un acte qui, tout en constatant la réalisation de la condition, rappelle la convention elle-même de manière à en former un nouveau titre, le fisc est certainement fondé à percevoir le droit de la convention sur l'acte qui lui est soumis, sans devoir remanier la perception faite sur l'acte précédemment enregistré. Il peut avoir intérêt à procéder de la sorte lorsque le débiteur *définitif* du droit de la convention est devenu insolvable depuis l'enregistrement de l'acte conditionnel (comp. supra nos 92 et suiv. d'une part, et 104 d'autre part). Note sous Cass., 7 novembre 1895, M. 1896, p. 17.

157. Lorsqu'un acte conditionnel a été enregistré au droit de formalité et que la condition vient ensuite à s'accomplir, les parties sont-elles tenues de déposer une déclaration de la réalisation de la condition?

S'agit-il d'un droit d'acte, au sens usuel, il est certain que les parties n'ont à faire aucune déclaration. Il n'y a pas de loi qui les oblige à provoquer la perception d'un pareil droit; c'est au fisc à surveiller la réalisation de la condition.

S'agit-il d'un droit de mutation de propriété immobilière, la jurisprudence interprète l'art. 4 de la loi complémentaire de l'an IX de manière à astreindre l'acquéreur à déposer une déclaration de mutation dans les trois mois de l'événement, à peine d'un droit en sus (supra n° 72).

158. Quel est l'effet, au regard du fisc, de la révocation d'une convention enregistrée à l'état conditionnel, lorsque l'événement qui avait été prévu se réalise ultérieurement? Le fisc est-il encore fondé à se prévaloir de cette réalisation pour réclamer le droit proportionnel qui lui aurait été dû, sans conteste, si la convention

n'avait pas été révoquée? Faut-il distinguer entre la révocation conventionnelle (ou résiliation) et les autres cas de révocation?

On doit répondre, sans faire de distinction, qu'il n'y a plus *aucune cause* de perception du droit proportionnel lorsque la révocation est légalement établie, c'est-à-dire constatée par un acte opposable au fisc (infra n° 162). SCHICKS, v° *Restitution*, n° 47. Comp. déc., 13 août 1909, M. 1909, p. 286.

§ 3. — RAPPROCHEMENT ENTRE L'ACTE IMPARFAIT
ET L'ACTE AFFECTÉ DE CONDITION SUSPENSIVE.

159. La condition *purement potestative* de la part du promettant est destructive de tout acte juridique. Ce n'est pas s'obliger que s'obliger sous la condition *si voluero* (art. 1174 c. c.). Le *negotium juris* qui se présente ainsi n'est pas conditionnel, mais *imparfait*. Au contraire, la condition *simplement potestative* de la part de l'obligé n'empêche pas la convention de se former (art. 1170 c. c.). Le *negotium juris* qui est fait sous cette condition est vraiment conditionnel, et l'art. 1179 lui est applicable.

L'intérêt de cette distinction est que l'acte *imparfait* ne peut jamais devenir l'objet d'une perception complémentaire. Si, plus tard, le *negotium juris* se réalise, ce sera en vertu d'un nouvel acte, et ce sera *cet acte seul* qui pourra donner lieu à la perception de l'impôt. Au contraire, l'acte *conditionnel* n'est enregistrable au simple droit de formalité que d'une manière provisoire. La perception du droit d'acte ou de mutation devra être *complétée sur cet instrumentum* lorsque la condition viendra à s'accomplir, et il ne sera pas nécessaire pour cela qu'un écrit formant titre de la réalisation de la condition soit présenté à la formalité. Déc., 29 décembre 1882, M. 1883, p. 101.

SECTION 2. — Du titre affecté d'une condition résolutoire.

§ 1. — PERCEPTION APPLICABLE TANT QUE LA CONDITION
EST PENDANTE.

160. «Le droit affecté d'une condition résolutoire prend naissance, *comme si cette modalité n'existait pas*. Il semble que l'acte soit pur et simple, puisqu'il produit immédiatement tous ses effets; *et il l'est véritablement*, car ce qui est suspendu par la condition, c'est sa résolution. *Obligatio pura, quæ sub conditione resolvitur.*» PLANIOL, I, n° 323. Aussi est-il certain que la condition résolutoire dont un acte est affecté ne forme aucun obstacle à la perception immédiate de l'impôt lors de sa présentation à la formalité.

161. Il y a donc un intérêt capital, au point de vue fiscal, à stipuler tel événement futur et incertain comme condition suspensive, et non comme condition résolutoire. Les parties sont entièrement libres à cet égard; il n'est guère d'événements dont elles ne puissent faire une condition suspensive aussi bien qu'une condition résolutoire. Mais il est indispensable, quand elles optent pour la condition suspensive, qu'elles attachent à l'événement désigné l'effet essentiel de cette condition, qui est de tenir en suspens la naissance même du droit (supra n° 149). Cass. fr., 20 mars 1905, D. 1908, 1, 89.

§ 2. — PERCEPTION APPLICABLE LORSQUE LA CONDITION
EST ACCOMPLIE.

162. La réalisation de la condition résolutoire a pour effet que le contrat est réputé non avenu, même à l'égard des tiers; il est anéanti dans le passé comme dans le présent. Art. 1183 c. c. Il semble donc que le fisc devrait *restituer* l'impôt qu'il a perçu (supra n° 9). Mais on sait déjà qu'un texte spécial de notre législation, l'art. 60, dispose expressément que tout droit régulièrement perçu ne peut être restitué *quels que soient les événements ultérieurs*.

163. Lorsque l'impôt dont une convention conclue sous une condition résolutoire expresse ou tacite était passible n'a pas été perçu *pendente conditione*, peut-il encore être exigé par le fisc après l'accomplissement de la modalité?

Il est de doctrine et de jurisprudence qu'il faut répondre non, d'une manière générale, et cela quand même le délai légal de l'enregistrement serait expiré, le droit en sus encouru, la contrainte décernée. La raison pour le décider ainsi est que l'art. 60, qui exclut l'effet rétroactif de la condition résolutoire accomplie, ne dispose pas d'une manière absolue, mais seulement d'une manière relative, *quant à la restitution des droits effectivement perçus par le fisc*; il statue uniquement que tout droit régulièrement perçu ne peut être restitué, quels que soient les événements ultérieurs, il ne statue pas en outre que *l'obligation de payer* les droits ne peut être anéantie *ab initio* par aucun événement ultérieur. Sauf le cas de l'art. 60, l'effet rétroactif consacré par l'art. 1183 c. c. reste donc opposable au fisc comme à tout autre tiers. On l'a dit avec raison : si, lors de l'événement de la condition, l'impôt afférent à l'opération résolue n'a pas encore été effectivement perçu, *il n'existe plus ni cause, ni base de perception*.

Par la même raison, il faut décider que l'impôt ne peut être réclamé lorsque la convention qui en avait été passible a cessé d'exister par suite d'une *révocation ou annulation judiciaire* opérant avec rétroactivité. Cass. fr., 28 janvier 1890, D. 1890, 1, 177, M. 1890, p. 121; R. N. 1908, p. 257. Comp. R. E., 1898, p. 273.

CHAPITRE V. — DES TITRES CONTENANT PLUSIEURS DISPOSITIONS.

SECTION 1. — Généralités.

164. Un acte ne donne pas toujours et nécessairement ouverture à autant de droits qu'il renferme de dispositions ou énonciations ayant un rapport direct à la disposition. Les dispositions dépendantes ou dérivant nécessairement les unes des autres ne sont passibles, toutes ensemble, que d'un seul droit, qui est perçu sur la

V
4. 31 mai
1926

disposition qui caractérise l'opération. Art. 10. Les dispositions indépendantes ou ne dérivant pas nécessairement les unes des autres sont passibles, chacune selon espèce, d'un droit particulier. Art. 11.

Les expressions *dispositions indépendantes* et *dispositions ne dérivant pas les unes des autres* sont synonymes.

165. Le principe de la pluralité des droits sur les actes à dispositions indépendantes s'applique aux actes *judiciaires* comme aux actes *civils* et aux actes *extrajudiciaires*. L'art. 11 est formel à cet égard. Il faut donc décider en principe que la condamnation principale et la condamnation récursoire contenues dans un même jugement sont passibles chacune d'un droit de condamnation distinct. Seine, 31 mai 1907, R. P. 1908, p. 34. SCHICKS, *vo Jugement*, n° 174.

166. Le principe de la pluralité s'applique à la perception des droits *fixes* comme à celle des droits *proportionnels*. L'art. 68 en fait de très nombreuses applications.

Le principe s'applique même aux actes qui ne contiennent que des dispositions innommées. L'art. 11, en effet, est absolument général, il gouverne aussi bien la mise à exécution de l'art. 68, § 1, 51°, que celle de tous les autres numéros de cet article. SCHICKS, *vo Acte cont. plus. dispos.*, n° 11.

167. Le principe de la pluralité des droits sur un seul et même acte suppose essentiellement que cet acte renferme plusieurs dispositions indépendantes les unes des autres. Cette condition est nécessaire et suffisante.

La pluralité des *parties* à un acte n'a pas toujours et nécessairement pour effet que cet acte se divise en plusieurs dispositions indépendantes. Il peut arriver que ces parties soient *cointéressées* et n'agissent qu'en vue de leurs *intérêts collectifs*. En ce cas, elles ne doivent compter ensemble que pour une seule et même personne. Arg. de l'alinéa 3 de l'art. 68, § 1, 30°. Ainsi la procuration donnée par deux copropriétaires à l'effet de vendre l'immeuble indivis entre eux ne donne ouverture qu'à un seul droit.

Mais il faut bien distinguer l'intérêt *commun* de l'intérêt *identique*; l'identité d'intérêts n'en suppose pas nécessairement la communauté. Ainsi la procuration donnée par deux successibles à l'effet de renoncer à la succession qui leur est échue donne ouverture à deux droits. Déc., 15 avril 1897, M. 1897, p. 270.

SECTION 2. — Des dispositions dépendantes selon la loi fiscale.

168. *L'intention des parties* ne peut jamais suffire pour faire considérer deux dispositions comme dépendantes l'une de l'autre. Jamais une disposition n'échappe à l'application d'un droit particulier par cela seul qu'elle apparaît comme une condition *sine qua non* des autres dispositions du même acte.

L'unité du contrat, envisagée abstractivement au regard des définitions de la loi civile, ne suffit même pas toujours pour qu'il n'y ait lieu de percevoir qu'un seul droit. Il faut encore que cette unité se concilie avec nos art. 68 et 69 sur les tarifs des droits et nos art. 14 et 15 sur les règles de liquidation.

Le principe peut être formulé en ces termes: Pour écarter la perception sur chacune des dispositions d'un même acte, du droit qui leur est propre, il ne suffit pas qu'en fait et dans l'intention des parties contractantes ces dispositions aient été intimement liées; il faut que, *considérées abstractivement*, elles concourent ensemble à la formation d'un *contrat unique*, ayant une individualité juridique propre *aux yeux de la loi fiscale*. Cass., 14 mars 1901, P. 1901, 1, 171, M. 1901, p. 161; Cass. fr., 5 mars 1907, D. 1908, 1, 209, et la note; Dict. ENR., v^o *Acte cont. plus. dispos.*, n^o 4. C'est ainsi que la cession de droits successifs (lorsqu'elle ne participe pas du caractère du partage) renferme autant de dispositions indépendantes qu'elle comprend de mutations tarifées différemment. Trib. Bruxelles, 23 décembre 1905, M. 1906, p. 212. C'est ainsi encore que la vente ou la donation de deux immeubles, l'un belge et l'autre étranger, donne lieu à la perception du droit proportionnel sur la mutation du premier et du droit de formalité sur la mutation du second. Comp. déc., 29 mai 1897, M. 1897, p. 302.

169. Deux rapports de dépendance peuvent se rencontrer entre les dispositions d'un même acte: un rapport de causalité réciproque, un rapport d'accessoire à principal.

1^o *Dépendance réciproque*. Cette dépendance se manifeste lorsque deux dispositions de l'acte font réciproquement office de *cause* l'une envers l'autre pour constituer ensemble quelque opération juridique tarifée par la loi. Il résulte de l'art. 10 que cette dépendance entraîne toujours exonération de l'une des dispositions. C'est par application du principe de l'art. 10 que l'art. 69, § 5, 3^o, qui tarife le contrat d'échange d'immeubles, ne frappe que l'un des deux biens échangés.

2^o *Dépendance accessoire*. Cette dépendance se présente lorsqu'une disposition de l'acte rentre dans la *nature juridique* de l'opération formée par les autres dispositions. Sont des dispositions dépendantes, à ce titre, l'affectation hypothécaire consentie par l'emprunteur pour consolider son engagement (Cass. fr., 30 juillet 1873, M. 1874, p. 33), la charge établie au profit du donateur dans le contrat de donation, la garantie de la solvabilité du débiteur dans le contrat de cession de créance, etc.

Il est clair que sont également des dispositions dépendantes les clauses de l'acte qui ne font qu'énoncer des effets juridiques *que la loi civile attache elle-même* à l'opération des parties. Telle est l'expression, dans une quittance, de la subrogation accordée par l'art. 1251, 3^o, c. c., à la caution qui paie pour le débiteur. Déc., 31 août 1893, M. 1893, p. 321.

170. On ne saurait considérer comme disposition dépendante d'un contrat tarifé la disposition qui, loin d'assurer l'exécution de ce contrat, a, au contraire, pour objet d'en transformer immédiatement les effets. C'est ainsi que la donation de tout ou partie du prix, faite par le vendeur à l'acheteur dans l'acte même de vente, rend exigible le droit de donation cumulativement avec le droit de vente.

171. L'art. 10 a pris soin d'écarter toute difficulté au sujet des *quittances* contenues dans les actes translatifs. L'exonération qu'il consacre s'applique à tous les cas de transmission de biens à titre

onéreux, et non pas seulement au cas de vente. Mais elle est subordonnée à deux conditions :

1^o Il faut que la quittance soit contenue dans l'écrit qui forme le titre de la transmission (*par le même acte*). Si elle est donnée *par un écrit distinct*, elle n'échappe plus au droit de l'art. 69, § 2, 11^o, même si cet écrit reproduit à nouveau le titre translatif (*supra* n^o 154, 3^o). Seine, 10 novembre 1904, M. 1905, p. 228.

2^o Il faut que la quittance ne soit donnée qu'entre les parties à la transmission (*entre les contractants*). Si la quittance, même contenue dans l'acte translatif, est donnée *par un tiers* créancier de l'aliénateur, ou est donnée *à un tiers* débiteur de l'acquéreur, l'intervention de cette tierce personne donne ouverture au droit de l'art. 69, § 2, 11^o, à titre de disposition indépendante.

SECTION 3. — Du droit à percevoir sur l'acte à dispositions dépendantes.

§ 1. — DISPOSITIONS CORRÉLATIVES.

172. Quelle est, au cas de dispositions corrélatives faisant office de cause l'une envers l'autre, celle qui doit caractériser l'opération et déterminer, par conséquent, la perception à opérer ?

On est généralement d'accord pour considérer comme caractéristique la disposition qui opère la *transmission d'un bien meuble ou immeuble*, et comme dépendante celle qui n'engendre qu'une *obligation de somme ou valeur* ou une *obligation de faire*. En d'autres termes, il faut envisager la disposition qui détermine l'*objet* du contrat synallagmatique, non celle qui n'en détermine que le *prix* ou la *contre-valeur*. Arg. des art. 10 et 69, § 2, 3, 5 et 7.

Cette règle s'applique sans qu'on ait à se préoccuper de l'intérêt du fisc. Trib. Lyon, 1^{er} mars 1906, M. 1908, p. 37. Ainsi la transmission à titre onéreux d'un immeuble situé à l'étranger ne donne ouverture à aucun droit proportionnel, mais seulement au droit de formalité. Ainsi encore la cession d'actions moyennant une rente viagère donne ouverture, non au droit de rente, mais au droit de cession d'actions. Déc., 27 septembre 1881, M. 1882, p. 53. D'autre

part, le contrat par lequel les parties s'engagent l'une à faire certains travaux ou à servir une rente viagère et l'autre à transférer en retour quelque immeuble est passible du droit de vente immobilière. Cass., 9 juin 1898, P. 1898, 1, 226, M. 1898, p. 201.

173. Lorsque le contrat a pour objet *deux transmissions corrélatives*, un immeuble contre un meuble, une rente contre une créance, on n'aperçoit aucune raison décisive d'empêcher le fisc d'opérer la perception sur la disposition qui donne lieu au droit le plus élevé. Il n'y a pas plus de raison d'écarter la perception du droit de cession de rente sur le contrat de cession d'une rente contre une créance ordinaire qu'il n'y en a d'admettre l'application du tarif mobilier à l'échange d'un immeuble contre un meuble.

§ 2. — DISPOSITION PRINCIPALE ET DISPOSITION ACCESSOIRE.

174. La règle est que la perception doit s'établir sur la disposition principale de l'acte. Il n'y a pas à considérer si la disposition accessoire donnerait lieu à une perception plus avantageuse au fisc. L'exemple classique est celui de la quittance d'une somme de 300 francs avec mainlevée d'hypothèque.

175. Il existe une exception à la règle. L'acte contenant un prêt garanti par une antichrèse émanée du débiteur donne ouverture au droit de la convention accessoire, l'antichrèse, et non au droit de la convention principale, le prêt. Cette exception résulte de la combinaison des art. 13, 15, 5°, 22, 69, § 5, 5°, et de leur rapprochement avec l'ancien droit. Déc., 16 décembre 1896, M. 1897, p. 97. Contra: DICT. ENR., v° *Antichrèse*, n° 28.

CHAPITRE V. — DE L'ORGANISATION DU PRINCIPE NON BIS IN IDEM.

176. L'art. 68, dans son § 1, contient plusieurs dispositions fondées sur le principe *Non bis in idem*. Nous les classons en trois catégories concernant respectivement: 1° les actes d'exécution ou de complément; 2° les actes refaits pour cause de nullité ou autre motif; 3° les actes de réunion de l'usufruit à la propriété.

L'expression de nos textes *actes antérieurs enregistrés* ne doit pas être prise dans un sens absolu, visant tout enregistrement, même au *droit de simple formalité*; elle ne vise que l'enregistrement au *droit proprement dit*, c'est-à-dire au droit proportionnel ou au droit fixe supérieur au droit de formalité (supra n° 63).

Les expressions *actes en forme* ou *contrats justifiés en forme* sont prises dans le sens d'*actes enregistrés*. La loi suppose qu'un acte en forme authentique a été enregistré, puisqu'il devait l'être dans un délai de rigueur.

SECTION 1. — Des actes d'exécution ou de complément d'actes antérieurs enregistrés.

177. L'art. 68, § 1, 6°, tarife au simple droit de formalité les actes *qui ne contiennent que l'exécution, la consommation ou le complément* d'actes antérieurs enregistrés.

Un acte d'exécution ou de consommation est celui qui se borne à constater une suite nécessaire d'un acte antérieur. Tels sont les actes de délivrance de legs et ceux de prise de possession. Art. 68, § 1, 25° et 33°. Un acte de complément est celui qui, *sans opérer novation*, vient ajouter aux effets d'un acte antérieur. Tels sont les actes d'acceptation de transport et ceux de ratification. Art. 68, § 1, 3° et 38°.

178. Il ne suffit pas qu'un acte revête, selon le droit civil, le caractère d'un acte d'exécution ou de complément d'un acte antérieur enregistré pour n'être passible que du droit de formalité. Il faut encore qu'il ne tombe pas *de lui-même, à raison de ses effets propres*, sous l'application de quelque disposition du tarif des droits proportionnels.

En droit civil, le billet à ordre souscrit pour le paiement d'un prix de vente n'est qu'un acte de complément de cette vente. En droit fiscal, il tombe sous l'application de la disposition générale de l'art. 69, § 2, 8°. Et cela se comprend: ce billet a une *utilité propre* pour le vendeur auquel il est remis, il constitue un effet négociable.

En droit civil, l'arrêté d'un compte de gestion n'est qu'un acte d'exécution ou de consommation des obligations du mandataire. En droit fiscal, il tombe sous l'application de la disposition précise de l'art. 69, § 3, 3^o, dès qu'il porte une obligation de sommes entre les parties. Et cela se comprend également: le compte arrêté à l'amiable, de même que le compte arrêté en justice, ne peut donner lieu à revision. Cass., 25 octobre 1900, P. 1901, I, 27, M. 1901, p. 9; Trib. Gand, 13 mars 1907, M. 1907, p. 217.

En droit civil, le gage que le débiteur donne à son créancier par un acte distinct de l'acte constitutif de l'obligation n'est qu'un acte de complément. En droit fiscal, il tombe sous l'application de la disposition absolue de l'art. 69, § 2, 8^o. Toutefois, cette solution rigoureuse n'est plus suivie dans la pratique. SCHUCKS, *vo Garanties mobilières*, n^o 7.

179. Il est manifeste que l'acte qui constate l'obligation de l'acheteur de payer le prix resté entre ses mains, alors que l'acte de vente en porte quittance, ne saurait être considéré comme un acte d'exécution ou de complément au sens de notre art. 68, § 1, 6^o. Au regard des tiers (et le fisc est un tiers), l'obligation dont cet acte fait preuve n'est point celle qui est née de l'acte de vente, puisqu'il résulte de celui-ci que la dette du prix a été éteinte aussitôt après sa naissance; c'est une obligation toute nouvelle qui tombe directement sous l'application de l'art. 69, § 3, 3^o. Cass., 24 décembre 1891, P. 1892, I, 59, M. 1892, p. 25.

SECTION 2. — Des actes refaits pour cause de nullité ou autre motif.

180. L'art. 68, § 1, 7^o, tarife au simple droit de formalité les actes *refaits pour cause de nullité ou autre motif, sans aucun changement qui ajoute aux objets des conventions ou à leur valeur*. Le dernier alinéa de l'art. 1 de la loi du 15 mai 1905 sur les actes de partage est conçu dans le même esprit.

Deux conditions sont requises pour qu'un acte puisse bénéficier de notre art. 68, § 1, 7^o:

1^o Il faut qu'il se présente comme un *acte refait*, c'est-à-dire *qu'il apparaisse de lui-même comme un titre nouvel*, et non comme un titre primordial. DICT. ENR., *vo Acte refait*, n^o 15. Ne satisfont pas à cette condition le nouvel acte de vente où les acheteurs figurent comme associés en nom collectif alors que dans le premier ils ont comparu chacun en nom propre, ni le nouveau partage qui change les attributions qui ont été opérées par le premier. DICT. ENR., *vo Acte refait*, n^o 24.

Cette condition fait-elle défaut, l'acte est passible de l'impôt selon la nature des dispositions qu'il renferme, sans qu'on doive avoir égard à l'impôt perçu sur l'acte antérieur enregistré.

2^o Il ne suffit pas que le nouvel acte reproduise la teneur de l'acte primordial, il faut encore *qu'il n'ajoute pas à son objet ou à sa valeur*, c'est-à-dire qu'il n'en soit pas une édition revue et *augmentée*. Ne satisfont pas à cette condition le nouvel acte de vente qui constate une augmentation du prix porté à l'acte primitif, ni le nouvel acte qui constate le paiement du prix dont l'acte primitif ne constate que l'obligation. DICT. ENR., *vo Acte refait*, n^{os} 28 et 32.

Cette condition n'est-elle pas remplie, l'acte refait donne ouverture à un supplément de droit ou à un droit particulier, selon les dispositions nouvelles qu'il ajoute à l'acte primitif.

181. L'art. 68, § 1, 7^o, prend soin de disposer qu'on n'a pas à rechercher la cause de réfection du premier acte : *nullité ou autre motif*. Aussi le n^o 44 concernant les titres nouveaux ou reconnaissances de rentes dont les contrats sont justifiés en forme doit-il être tenu pour tout à fait superflu.

182. Il est de doctrine que l'art. 68, § 1, 7^o, s'applique à *tous les actes*, sans distinction entre ceux qui donneraient ouverture à un droit proportionnel et ceux qui donneraient ouverture à un droit fixe spécial. DICT. ENR., *vo Acte refait*, n^o 6, et *vo Société*, n^o 307. Toutefois, en ce qui concerne les *jugements*, il faut tenir compte des dispositions particulières des alinéas 3 et 4 de l'art. 69, § 2, 9^o. Seine, 30 décembre 1887, M. 1889, p. 253, et la note.

SECTION 3. — Des actes de cession de l'usufruit
au nu propriétaire.

183. L'art. 15, 6^o, al. 2, et 7^o, al. 2, et l'art. 68, § 1, 42^o, ne tarifent qu'au simple droit de formalité la cession de l'usufruit au nu propriétaire lorsqu'elle n'est pas faite pour un prix supérieur à celui sur lequel le droit a été perçu lors de l'aliénation de la propriété. C'est qu'il est de règle que les droits exigibles sur les transmissions de nue propriété se liquident sur la valeur de la pleine propriété. L'acquéreur de la nue propriété ayant subi l'impôt sur la valeur du plein domaine, il est juste de lui appliquer le bénéfice du principe *Non bis in idem* lorsqu'il acquiert l'usufruit par un acte translatif quelconque, à titre onéreux ou gratuit.

La loi fait avec raison une restriction pour le cas où la cession de l'usufruit au nu propriétaire a lieu moyennant un prix supérieur à celui sur lequel le droit a été perçu, du chef de l'usufruit, lors de la transmission de la propriété. En ce cas, le droit proportionnel est dû sur tout l'excédent. Art. 15, 6^o, al. 2.

Sauf cette restriction, il n'y a pas lieu de rechercher, pour l'application de notre art. 68, § 1, 42^o, si le titre qui opère la cession de l'usufruit au nu propriétaire est de même nature et comporte le même tarif que celui qui a opéré la transmission de la nue propriété: le seul point à examiner est de savoir si le nu propriétaire a payé par avance le droit sur la valeur de l'usufruit.

184. La disposition de l'art. 68, § 1, 42^o, est-elle applicable à l'acte de cession de l'usufruit au nu propriétaire lorsque celui-ci a acquis sa nue propriété, non par un acte entre vifs, mais par *succession*?

Il faut distinguer selon que l'impôt de succession *a été ou non payé comptant* sur la valeur du plein domaine.

S'il l'a été, le principe *Non bis in idem* qui est le fondement juridique de l'art. 68, § 1, 42^o, commande de repousser toute perception nouvelle du droit proportionnel. L'impôt de succession, en effet, n'est encore aujourd'hui qu'une branche de l'impôt d'en-

registrement, quoiqu'il en diffère par certains côtés. Les caractères spéciaux que nos lois de 1817 et de 1851 ont attribués aux droits de succession n'empêchent pas qu'on puisse les considérer comme les remplaçants des droits de mutation par décès établis par notre loi organique de l'an VII. Circ., 10 février 1852, § 15, M. 1853, p. 308; déc., 10 février 1909, *Annales*, 1909, p. 159.

Mais si le nu propriétaire n'a pas effectivement acquitté l'impôt sur la valeur du plein domaine lorsqu'il a acquis sa nue propriété, soit qu'il ait profité d'une *exemption* légale (art. 24 de la loi de 1817 et art. 5 de la loi de 1851), soit qu'il ait invoqué le bénéfice du *sursis* autorisé par la loi (art. 20 de la loi de 1817), il n'y a plus aucune raison décisive pour repousser alors la perception du droit proportionnel établi par l'art. 69 de notre loi de l'an VII. D'une part, en effet, rien n'autorise à décider que la dispense légale de l'impôt équivaut toujours au paiement. Cass., 29 novembre 1888, P. 1889, 1, 49, M. 1888, p. 397. D'autre part, on doit admettre que le redevable qui n'acquitte le droit de succession qu'après avoir profité du sursis admis par la loi de 1817 ne le subit effectivement que sur la valeur de la nue propriété envisagée au jour du décès. Circ., 21 mars 1867, M. 1867, p. 156. Contra: Trib. Gand, 31 décembre 1900, B. J. 1901, col. 433.

CHAPITRE VI. — DU REGIME DES MUTATIONS LEGALES ENTRE VIFS.

185. Les transmissions qui s'opèrent par le *seul effet* de la loi ne sont tarifées ni en elles-mêmes, ni dans les actes qui constatent leur existence. Telles sont l'acquisition par les enfants de la moitié des biens de leurs père et mère divorcés par consentement mutuel (art. 305 c. c.), et l'attribution aux père et mère de la jouissance des biens de leurs enfants mineurs (art. 384 c. c.). Au contraire, l'acte d'après lequel le propriétaire joignant un mur exerce la faculté de le rendre mitoyen en remboursant au maître du mur la moitié de sa valeur (art. 661 c. c.) est passible du droit

de mutation, à titre de *vente* immobilière volontaire ou forcée. Seine, 8 février 1880, M. 1881, p. 53.

L'acte qui se borne à régler l'exercice de la créance alimentaire telle qu'elle est établie entre certains parents ou alliés par les art. 205 et suiv. c. c. n'est qu'un acte d'exécution d'une obligation légale; il n'est pas tarifé par l'art. 69, § 5, 2^o. SCHICKS, v^o *Pension*, n^o 1.

L'acte qui constate l'extinction de deux obligations par l'effet de la compensation légale n'est pas un acte de libération. R. E. 1909, p. 456.

186. Les actes qui ne contiennent que l'exécution ou le complément d'une obligation légale sont soumis aux mêmes règles que les actes d'exécution ou de complément d'un acte antérieur enregistré (supra nos 177 et 178).

Il arrive que la plupart de ces actes sont atteints par des dispositions précises de l'art. 69. M. 1907, p. 218. Il en est ainsi de l'arrêté de compte d'administration légale (art. 389 c. c.) portant obligation de sommes du père envers son enfant. Gand, 29 juillet 1897, M. 1897, p. 321. Il en est de même de l'acte qui fixe le montant d'une indemnité due en conséquence de l'exercice du droit d'accession (art. 554 et 555 c. c.).

L'acte qui constate que le propriétaire d'un terrain *retient* les constructions qu'un tiers y a faites et *s'oblige* à payer à ce tiers une somme déterminée pour le rembourser de ses matériaux et de sa main-d'œuvre ne peut certes donner ouverture au *droit de transmission* puisque le maître du sol retient les constructions par la seule force de son droit d'accession (infra, n^o 195); mais il est universellement reconnu que cet acte est passible du *droit d'obligation* parce qu'il fait titre de l'accord des parties sur le montant d'une créance jusque là incertaine ou indéterminée. La seule difficulté qui se présente en ce cas est de savoir si c'est le taux ordinaire de l'art. 69, § 3, 3^o, qui doit être appliqué, ou seulement le taux réduit de l'art. 69, § 2, 8^o. Circ., 29 juillet 1879, M. 1879, p. 276; SCHICKS, v^o *Indemnités*, nos 4 et 5.

CHAPITRE VII. — DU RÉGIME DES RÉSOLUTIONS DE PLEIN DROIT ET DES ANNULATIONS ET RÉSOLUTIONS PAR VOIE DE JUGEMENT.

187. Une convention translatrice peut être réputée n'avoir jamais existé soit en vertu de l'événement d'une condition résolutoire expresse ou légale, soit en vertu d'un jugement qui en prononce l'annulation ou la résolution.

A ne s'attacher qu'au rapprochement du principe de notre art. 4 avec les principes du droit civil, il n'y aurait pas lieu de distinguer entre les résolutions de plein droit et les annulations ou résolutions par voie de jugement. Toutes échapperaient également à l'application du droit de rétrocession. Dans tous les cas de résolution ou d'annulation, l'ancien aliénateur, vendeur ou donateur, rentre dans son domaine *jure suo*, *non jure cesso*; il n'y vient pas comme *successeur* de son acheteur ou donataire dont le titre est censé n'avoir jamais existé, il y rentre par la seule énergie de son droit primitif.

SECTION I. — Des résolutions de plein droit.

188. Il est universellement reconnu que la résolution opérée de plein droit par l'événement d'une condition résolutoire expresse ou légale n'est sujette au droit de rétrocession ni en elle-même, ni dans l'acte civil ou judiciaire qui constate la réalisation de la condition. L'art. 69 contient une application de ce principe: il ne frappe pas du droit de rétrocession l'exercice du réméré (*retrait*) lorsqu'il a été véritablement l'accomplissement d'une condition résolutoire, c'est-à-dire lorsqu'il a eu lieu dans le délai légalement stipulé par le contrat de vente sous faculté de réméré, § 2, 11°, et § 7, 6°.

En conformité de cette doctrine, il a été décidé: 1° que l'acte de révocation d'une donation de biens présents entre époux n'est passible que du droit fixe, la donation entre époux étant affectée d'une condition résolutoire légale (art. 1096 c. c.). *DICT. ENR.*, v° *Donation*, n° 829; 2° que lorsqu'une vente a été consentie sous

une condition résolutoire expresse, l'acte qui constate l'événement de la condition n'encourt que le droit fixe. Déc., 22 avril 1873, M. 1873, p. 245; Seine, 2 mars 1907, M. 1907, p. 293, R. P. 1907, p. 420.

189. Dans la pratique, la résolution de plein droit en vertu d'une condition résolutoire expresse *consistant dans l'inexécution des engagements de l'acquéreur* est traitée exactement comme la résolution judiciaire fondée sur le pacte commissoire tacite de l'art. 1184 c. c. Déc., 29 juillet 1885, M. 1889, p. 325.

SECTION 2. — Des annulations et des résolutions par voie de jugement.

190. Il résulte *a contrario* de l'art. 68, § 3, 7^o, de la loi organique (*résolution de contrat ou de clause de contrat pour cause de nullité radicale*) et de l'art. 12 de la loi complémentaire du 27 ventôse an IX que les jugements *qui prononcent l'annulation ou la résolution* de contrats translatifs donnent ouverture sur la minute au droit de rétrocession établi par notre art. 69, § 5, 1^o, et § 7, 1^o. Marche, 22 décembre 1905, M. 1906, p. 42; Cass. fr., 16 mars 1898, D. 1898, 1, 237, M. 1898, p. 252; SCHICKS, *vo Jugement*, n^o 116, et *vo Résolution*, n^o 33.

Cette règle, qui n'est pas absolument en harmonie avec les principes généraux (supra n^o 187), s'explique dans une certaine mesure; si les jugements *qui prononcent l'annulation ou la résolution* d'un contrat ne sont pas translatifs à proprement parler, ils ne sont pas non plus purement déclaratifs puisqu'ils *opèrent un véritable déplacement de la propriété*. Ils sont *nécessaires* pour faire revenir la chose des mains de l'acquéreur dans celles de l'aliénateur; ils sont *constitutifs* de l'annulation ou de la résolution, aux termes des art. 956, 1117, 1184 et 1304 c. c. Contra: R. F. 1893, p. 321.

191. Par exception, échappent au droit de rétrocession :

1^o Les jugements portant annulation de *contrats pour cause de nullité radicale*. Art. 68, § 3, 7^o.

La nullité *radicale* est celle qui a affecté le contrat dès l'origine, *a radice*, dans son caractère obligatoire. Le texte ne distingue pas entre la nullité absolue et la nullité relative. Mais il ne s'applique qu'à la résolution pour cause de *nullité* proprement dite; il est étranger aux révocations ou résolutions pour cause d'ingratitude (art. 955) ou d'inexécution des engagements (art. 954 et 1184). Cass. fr., 24 mai 1894, D. 1894, 1, 444.

2^o Les jugements portant résolution de *contrats de vente pour défaut de paiement de prix*. Art. 12 de la loi de l'an IX.

Deux conditions sont requises pour l'application de cette disposition: a) que l'acheteur n'ait versé aucun acompte sur le prix; b) qu'il ne soit pas entré en jouissance de la chose. Trib. Rennes, 8 mars 1909, R. P. 1909, p. 583.

CHAPITRE VIII. — DE LA DISTINCTION DES BIENS AU POINT DE VUE DU TARIF DES MUTATIONS.

192. Le tarif des mutations à titre onéreux et celui des mutations à titre gratuit varient l'un et l'autre selon qu'il s'agit de meubles ou d'immeubles. Le tarif des mutations à titre onéreux varie à son tour selon qu'il s'agit de meubles corporels, d'actions, de créances, de rentes, etc. En principe, tous ces termes doivent être entendus selon les dispositions du droit civil actuel (supra nos 9 et 10).

La loi du 6 août 1887 sur les baux et la loi du 15 mai 1905 sur les actes de partage ne font plus de distinction entre les meubles et les immeubles.

193. C'est la nature de l'objet transmis, *telle qu'elle existe juridiquement au moment même de la transmission*, qui est seule à considérer pour régler l'application du tarif. Sa nature antérieure est indifférente, aussi bien que celle qu'il pourra avoir plus tard.

L'art. 69, § 5, 1^o, fait application de ce principe en tarifant comme ventes mobilières la vente de récoltes sur pied et celle de coupes de bois taillis et de haute futaie; la convention imprime à son objet le caractère de meuble par anticipation.

SECTION 1. — Des transmissions d'immeubles.

§ 1. — DES IMMEUBLES PAR NATURE.

194. Les constructions incorporées au sol sont immeubles, quelle que soit leur destination, perpétuelle ou temporaire, et quelle que soit la personne qui en est propriétaire. Art. 518 c. c. Gand, 29 mai 1895, B. J. 1895, col. 689. En conséquence, la cession de constructions *comme telles* donne toujours lieu à l'application du tarif immobilier. SCHICKS, *vo Constructions*, nos 3 et suiv. Il n'y a pas de réserve à faire pour le cas où la cession, qui émane du locataire ou de l'usufruitier du fonds, *au cours du bail ou de l'usufruit*, est faite au propriétaire même de ce fonds; il suffit que la cession ait pour objet la construction comme telle pour que le tarif immobilier soit applicable.

195. Mais il importe de ne pas confondre les ventes de constructions élevées sur le terrain d'autrui avec les règlements d'indemnité dont il s'agit aux art. 555 c. c. et 6 de la loi du 10 janvier 1824 sur le droit de superficie. Lorsque, *après l'expiration du bail ou de l'usufruit*, survenue par quelque cause que ce soit, même par résiliation amiable, le locataire ou l'usufruitier règle avec le propriétaire l'exercice du droit de ce dernier de retenir les constructions érigées sur son fonds, la convention qui se forme dans ces conditions ne saurait être considérée comme translatrice de propriété immobilière; les principes sur le *droit d'accession, mode légal d'acquisition* (art. 712 c. c.), s'y opposent; l'unique objet de cette convention est la fixation de l'indemnité due par le propriétaire au constructeur, en vertu de la règle que nul ne peut, sans juste cause, s'enrichir aux dépens d'autrui. Cass., 22 juin 1893, P. 1893, 1, 268, M. 1893, p. 349; déc., 31 mars 1890, M. 1890, p. 165, et 25 janvier 1890, M. 1893, p. 313. Comp. Cass. fr., 27 juin 1893, D. 1894, 1, 38, M. 1893, p. 353.

196. D'après les principes du droit civil, la transmission d'objets à détacher du sol, de meubles par anticipation, par exemple d'une coupe de haute futaie, ne cesse pas d'être mobilière par l'effet de

cette circonstance qu'elle a été suivie de la transmission du terrain au même acquéreur et que celui-ci, devenu propriétaire du bois et du terrain, n'a pas effectué la coupe. BAUDRY et CHAUVEAU, *Des biens*, n° 50.

Il est bien vrai que les principes généraux de la perception des droits de mutation immobilière (supra n° 136) autorisent le fisc à faire la preuve que les deux actes ont été *correspectifs*, c'est-à-dire n'ont formé ensemble qu'une seule et même opération. (1). Mais, dans le système de la loi organique de l'an VII, aucune présomption *légale* ne régit la matière; les seules présomptions que le fisc peut invoquer sont les présomptions *de fait* abandonnées à l'appréciation des magistrats (comp. supra nos 108 et suiv.). Cass. fr., 23 décembre 1903, D. 1904, 1, 564; R. P. 1903, p. 37.

L'art. 20 de la loi du 31 mai 1824 est venu au secours du fisc à l'égard des transmissions de trois catégories de meubles par anticipation : 1° *les bois sur pied*; 2° *les matériaux à provenir d'une construction*; 3° *la superficie d'une tourbière*. P. 1872, 1, 188. De plein droit, ces transmissions deviennent passibles rétroactivement du tarif des immeubles dès qu'elles sont suivies de la transmission du fonds au même acquéreur *avant que les bois ne soient entièrement abattus, la construction démolie, la totalité de la tourbe extraite*. Il y a cependant une restriction à faire quant aux transmissions de *bois sur pied*: le tarif des immeubles ne leur est pas applicable par cela seul que la transmission du fonds s'opère avant que les bois ne soient entièrement abattus; il faut de plus que cette transmission s'opère *dans les dix-huit mois* qui suivent l'acte de la transmission des bois. Pour les constructions et les tourbières, au contraire, il n'y a jamais à tenir compte du laps de temps écoulé entre les deux transmissions.

(1) Un ancien auteur disait avec raison: « Les entiers droits sont dus si la propriété paraît *cisaillée en fraude* et par collusion pour acquérir par parties la totalité; parce que la ruse et l'astuce ne sauraient être plus favorables que la franchise et la simplicité. »

§ 2. — DES IMMEUBLES PAR DESTINATION.

197. Il est indifférent que l'immobilisation par destination ne soit qu'une fiction établie par la loi civile. On doit reconnaître au fisc le droit de s'en prévaloir pour la perception de l'impôt, tout aussi bien que les contribuables sont fondés à lui opposer d'autres fictions légales lorsqu'ils y ont intérêt (supra n° 11).

Evidemment le fisc ne peut prétendre à l'application de la fiction dans des cas où elle n'existe plus selon la loi civile. Or les objets immobilisés par destination redeviennent meubles de deux manières: d'une manière absolue, par leur séparation effective du fonds sur lequel ils étaient placés ou auquel ils se trouvaient attachés; d'une manière relative, avant toute séparation physique, lorsqu'ils sont transmis isolément, l'aliénateur conservant le fonds ou le transmettant à une tierce personne. Gand, 31 mars 1875, M. 1875, p. 201.

198. La transmission à la même personne, *par le même acte*, d'un fonds et de ses accessoires réputés immeubles d'après les art. 524 et 525 c. c. donne lieu au tarif immobilier sur le tout, encore que les accessoires y soient portés pour un prix distinct et désignés article par article. En pareil cas, il saute aux yeux que la mobilisation est purement nominale! Déc., 18 juin 1897, M. 1897, p. 358.

La question est plus délicate lorsque le fonds et ses accessoires ont été transmis à la même personne *par des actes distincts*. Selon la rigueur des principes, il faut décider que c'est au fisc à démontrer que les deux actes sont *correspectifs*, mais qu'il peut faire cette preuve par simples *présomptions humaines* (supra nos 108 et 136): Seine, 17 février 1908, M. 1909, p. 84.

§ 3. — DES DROITS IMMOBILIERS PAR LEUR OBJET.

199. Il n'y a aucune difficulté quant aux droits réels immobiliers.

1^o Les actes constitutifs d'un *droit d'usage*, *d'habitation* ou de *servitude réelle* donnent ouverture à l'application du tarif immobilier (supra n° 135).

2° Il est de pratique constante, en Belgique, que les actes constitutifs ou translatifs de *droits de superficie* ou d'*emphytéose* ne subissent que le tarif des baux lorsqu'ils sont à titre onéreux, et celui des donations mobilières lorsqu'ils sont à titre gratuit. Déc., 18 août 1888, M. 1888, p. 369.

3° Il est universellement reconnu que la *constitution d'hypothèque* n'est qu'une disposition accessoire ou complémentaire lorsqu'elle émane du débiteur lui-même. SCHICKS, v° *Affectation hypothécaire*, nos 2 à 4. Elle subit toutefois un impôt spécial, établi sous le nom de droit d'hypothèque par la loi du 21 ventôse an VII.

On examinera plus loin la question de savoir si la constitution d'hypothèque devient passible du droit de l'art. 69, § 2, 8°, lorsqu'elle émane d'une personne étrangère à la dette.

200. L'opinion générale est que la transmission des *créances immobilières* proprement dites n'est point tarifée par l'art. 69. Cass. fr., 5 février 1889, D. 1889, 1, 200, M. 1889, p. 201; déc., 30 mars 1900, M. 1900, p. 198. Comp. R. N. 1907, p. 385. Il y a controverse quant à la transmission des *actions immobilières*, c'est-à-dire des actions en nullité ou rescision, résolution ou révocation d'une aliénation immobilière. La plupart des auteurs enseignent que la transmission de ces actions est tarifée par l'art. 69 dans ses § 6, 2°, 7, 1°, et 8, 1°. SCHICKS, v° *Cession de droits litigieux*, nos 1 à 5.

A notre avis, il n'y a pas lieu de distinguer entre la transmission des créances proprement dites et celle des actions en justice. L'art. 69, dans ses § 6, 2°, 7, 1°, et 8, 1°, ne tarife déterminément que les transmissions de *propriété ou d'usufruit*; or si on peut faire entrer les servitudes, les *jura in re*, dans la compréhension large du terme *propriété*, il semble impossible d'y faire entrer également les droits ou actions qui tendent à revendiquer un immeuble, les *jura ad rem obtinendam*. La cession d'une action immobilière ne peut dès lors être passible que du droit de formalité, comme mutation de propriété subordonnée au jugement d'annulation ou de résolution à intervenir.

La perception du simple droit de formalité sur la cession d'une créance ou action immobilière n'est d'ailleurs jamais que provisoire. La poursuite du droit de mutation se trouvera fondée à la charge de chacune des parties à cette cession, lorsque le cessionnaire réalisera la propriété de l'immeuble sur sa tête par l'exercice de la créance ou action qui lui a été cédée.

SECTION 2. — Des transmissions simultanées de meubles et d'immeubles.

201. Lorsque des biens soumis à des tarifs différents sont transmis par un même acte, la règle est qu'on doit appliquer à chaque espèce de biens le tarif qui lui est propre. Si l'acte est à titre onéreux et ne porte stipulation que d'un seul prix, la perception de l'impôt exige une ventilation préalable. Arg. de l'art. 16. L'exemple classique est celui de la vente d'actions et d'obligations pour un prix unique.

202. L'art. 9 contient une disposition spéciale: il décide que lorsqu'un acte translatif comprend des meubles et des immeubles, par exemple la vente d'une maison et des meubles qui la garnissent, le droit d'enregistrement est perçu sur la totalité du prix, *au taux réglé pour les immeubles*, à moins qu'il ne soit stipulé un prix particulier pour les objets mobiliers et qu'ils ne soient désignés et estimés, article par article, dans le contrat.

Cette disposition ne se limite pas aux ventes proprement dites; elle englobe toutes les transmissions à titre onéreux, notamment les soultes d'échange et les apports à titre onéreux dans des sociétés.

Mais elle est étrangère à l'hypothèse où l'acte instrumentaire se présente comme renfermant *deux contrats absolument distincts*, contenant, l'un, tout ce qui a rapport à la transmission immobilière, l'autre, tout ce qui concerne la transmission mobilière. M. 1894, p. 230.

203. On ne peut donner aucune bonne raison de l'art. 9. C'est une disposition exorbitante que le fisc belge, à la différence de la

jurisprudence française, applique d'une manière aussi modérée que possible.

1^o Il ne l'applique pas aux transmissions d'immeubles et de meubles *incorporels*; il admet les parties à ventiler le prix pour ne faire porter la perception du tarif immobilier que sur la portion afférente aux immeubles. Déc., 23 février 1894, M. 1894, p. 78.

2^o Il ne l'applique pas davantage aux cessions de parts dans une *universalité juridique* (succession, communauté, société) ou même dans une *communauté de fait* dont l'existence est dûment établie (1). M. 1871, p. 109.

3^o Enfin, quant aux transmissions auxquelles il croit devoir l'appliquer, il admet: *a*) que la désignation et l'estimation *article par article* peuvent être faites *en bloc* à l'égard des meubles qui, dans l'usage, sont censés ne faire qu'un tout, comme une batterie de cuisine; *b*) que le total des estimations article par article peut être considéré comme équivalent à la stipulation d'un prix distinct. M. 1894, p. 230.

SECTION 3. — Des transmissions qui réunissent toutes les actions d'une société sur la même tête.

204. Quel est le tarif applicable lorsque, dans une société à individualité juridique dont le patrimoine comprend des meubles et des immeubles, l'un des deux associés vient à acquérir les droits de l'autre? La question se présente aussi quand il y a eu plus de deux associés et que, par suite de cessions, soit simultanées, soit successives, un associé se trouve acquéreur de toutes les parts sociales; toutefois, si les cessions ont été successives, la question ne peut s'élever qu'au sujet du droit à percevoir sur la dernière cession qui a réuni dans les mêmes mains tout le patrimoine social; quant aux cessions antérieures qui ont laissé subsister

(1) La question ne se présente pas lorsque la cession de droits indivis a lieu *entre tous les copropriétaires* et rentre ainsi dans les termes de l'art. 1^{er}, 2^o, de la loi du 15 mai 1905 sur les actes de partage.



la société avec réduction du nombre des associés, l'application du tarif des transmissions mobilières ne peut être mise en doute.

Il est de jurisprudence que la cession d'actions qui concentre toutes les parts sociales sur la même tête opère trois effets simultanés: l'extinction de la personnalité de la société, la conversion des droits des associés en copropriété des biens sociaux, et l'attribution de cette copropriété au cessionnaire. Il y a lieu en conséquence à l'application du nouveau système de l'art. 1^{er} de la loi du 15 mai 1905 sur les actes de partage: perception du simple droit de 0.25 p. c., mais *sur tout l'actif brut* de la société, selon l'alinéa 5 de cet article 1^{er}. Bruxelles, 23 juin 1908, P. 1909, 2, 7, M. 1908, p. 337; *R. crit.* 1899, p. 286.

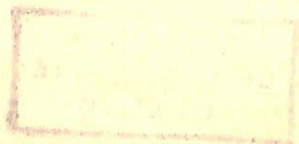
Cette jurisprudence est sujette à critique. On ne peut s'attacher aux *conséquences* d'une opération juridique pour caractériser l'objet de cette opération autrement qu'il était lorsqu'elle a été accomplie. C'est le droit dont l'aliénateur se dépouille et qu'il transmet que le fisc doit uniquement envisager. La circonstance que ce droit se transforme ou s'éteint *par suite* de la transmission dont il est l'objet ne peut ni nuire ni profiter au fisc. L'application du tarif doit toujours être déterminée par la nature de la chose transmise au moment où la mutation s'est opérée. Selon cette doctrine, il y a lieu de percevoir dans notre cas le droit de 0.65 p. c. de l'art. 69, § 2, 6^o, mais seulement *sur le prix de la cession*, selon l'art. 14, 5^o. SCHICKS, *vo Cession d'actions*, n^o 14. Comp. B. J. 1910, col. 1243.

TITRE V.

Principes généraux de la liquidation des droits proportionnels.

205. Liquider un droit proportionnel, c'est rechercher le capital sur lequel ce droit doit être perçu.

Les règles sur la liquidation du droit proportionnel sont tracées par le titre II de la loi organique.



L'art. 14 fixe les éléments de la liquidation sur les actes et les mutations en matière mobilière; l'art. 15 fixe ceux qui doivent être suivis en matière immobilière. Leur préambule est conçu dans des termes identiques: La valeur de la propriété et de l'usufruit ⁽¹⁾ des biens (meubles, art. 14, immeubles, art. 15) est déterminée, pour la liquidation et le paiement du droit proportionnel, ainsi qu'il suit...

L'art. 16 prévoit le cas où l'acte présenté à la formalité ne renferme pas les éléments exigés par l'art. 14 ou l'art. 15 pour la liquidation; il organise ce que l'on appelle la *déclaration estimative*.

Les art. 17 à 19, qui ont été modifiés par plusieurs lois dont la plus importante est du 1^{er} juillet 1869, règlent les cas dans lesquels le fisc peut faire contrôler par la voie de *l'expertise* les éléments de liquidation contenus dans les actes ou les déclarations présentées à la formalité.

L'art. 40, qui punit certaines contre-lettres, se rattache aussi à la matière de la liquidation.

206. La perception du droit proportionnel suit les sommes et valeurs de 20 francs en 20 francs, inclusivement et sans fraction. Art. 2 de la loi de l'an IX.

Il ne peut être perçu moins de 60 centimes pour l'enregistrement des actes et des mutations qui ne produiraient pas 60 centimes de droit proportionnel. Art. 3 de la loi de l'an IX.

Lorsqu'un acte renferme des dispositions indépendantes, ces règles de liquidation doivent être appliquées séparément pour chacune de ces dispositions.

(1) Ils ajoutaient le terme *jouissance*, mais la loi du 6 août 1887 a tracé des règles spéciales pour la liquidation du droit de bail.

CHAPITRE I. — DE LA BASE IMPOSABLE AU JOUR DE L'ENREGISTREMENT.

SECTION 1. — Droits de mutation sensu lato.

§ 1. — DES TRANSMISSIONS EN PLEINE PROPRIÉTÉ.

207. La valeur imposable est la *valeur vénale* du bien qui a fait l'objet de la transmission.

Pour les ventes et autres transmissions à titre onéreux, en général, cette valeur se détermine par l'accord établi entre les contractants sur le *prix* et les *charges* qui en font partie. Art. 14, 4^o et 5^o, et 15, 6^o, al. 1.

Pour les échanges et les donations entre vifs, elle se détermine par la déclaration estimative des parties. Art. 14, 8^o, et 15, 4^o et 7^o.

Sous la loi organique, la valeur des immeubles transmis par échange ou donation entre vifs résultait nécessairement de la capitalisation de leur revenu annuel ou valeur locative; les parties avaient à déclarer la valeur locative que la loi capitalisait elle-même au denier vingt. Depuis l'art. 1^{er} de la loi du 1^{er} juillet 1869, la déclaration estimative des parties doit avoir directement pour objet la valeur vénale de la propriété des immeubles échangés ou donnés.

§ 2. — DES TRANSMISSIONS EN NUE PROPRIÉTÉ.

208. La valeur imposable est encore la valeur vénale du bien envisagé en pleine propriété.

L'art. 15, 6^o, al. 2, prévoit expressément la vente de la nue propriété pour la soumettre à un procédé de liquidation qui amène la perception sur la valeur du plein domaine. Quant aux dispositions de l'art. 15, 4^o et 7^o, qui prescrivaient la capitalisation du revenu, elles ne distinguaient pas entre le plein domaine et la nue propriété; aussi, ont-elles toujours été interprétées en ce sens

que l'échangiste ou le donataire en nue propriété doit subir l'impôt sur la valeur de la pleine propriété ⁽¹⁾.

Cette règle, injustifiable au point de vue de l'économie politique, s'explique juridiquement par le rapprochement de deux principes: l'un du 'droit fiscal, que les actes affectés d'un *terme* initial sont immédiatement passibles de l'impôt; l'autre du droit civil, que la nue propriété n'est autre chose que la pleine propriété *retardée* dans l'exercice du *jus fruendi*; « toute transmission de nue-propriété contient et implique nécessairement une transmission de propriété pleine et entière ». BAUDRY et COLIN. *Donations*, I, n° 1777.

On a cependant soutenu qu'elle est exorbitante du droit commun, en ce qu'elle établit une perception sur une transmission qui n'est point l'effet du contrat, mais l'effet de la loi; « si l'acquéreur institué par la donation ou la vente d'une nue propriété doit acquérir l'usufruit au décès de l'usufruitier, ce n'est point à *titre de donation ou de vente* que cet usufruit lui parviendra, car la donation ou la vente ne lui a transmis que la nue propriété; l'usufruit se réunira à la nue propriété, parce que la *loi* attache cet effet à la cessation du droit de l'usufruitier. » R. N. 1898, p. 449, et 1900, p. 407.

Cette conception de la nue propriété et de l'usufruit est contraire aux principes du droit civil: 1° La nue-propriété n'est pas et ne saurait être autre chose que la propriété elle-même dont l'un des attributs est *temporairement* paralysé. Aussi tous les civilistes s'accordent-ils à enseigner que le legs de la nue propriété de tous les biens est un legs universel; le titre de ce légataire, disent-ils, comprend en puissance la pleine propriété de la totalité des biens. 2° Il n'y a aucune *transmission* légale de l'usufruit au nu pro-

(1) Il est vrai que le second alinéa de l'art. 15, 7°, semble prévoir le cas où le droit de donation n'a pas été acquitté sur la valeur entière de la propriété; mais tous les auteurs s'accordent à enseigner que ce n'est là qu'une simple négligence de rédaction qui ne peut faire échec à la généralité de la règle qui résulte du premier alinéa du texte. R. E., 1895, p. 725; R. crit., 1896, p. 620.

priétaire à l'instant du décès de l'usufruitier, l'art. 617 disposant expressément que l'usufruit s'éteint par le décès de l'usufruitier. Il est contradictoire qu'un droit éteint soit transmis.

209. Le principe que la transmission de la nue propriété doit subir l'impôt sur la valeur du plein domaine reçoit deux tempéraments introduits l'un par la loi, l'autre par la jurisprudence.

Tempérament légal. Lorsque l'usufruitier qui a acquitté l'impôt pour son usufruit, acquiert la nue propriété, il ne doit l'impôt que sur la valeur de cette *nue propriété*, sans qu'il y ait lieu de joindre celle de l'usufruit. Art. 15, 8^o, al. 2.

Tempérament jurisprudentiel. Lorsque le premier nu propriétaire a acquitté l'impôt sur la valeur du plein domaine, les acquéreurs ultérieurs de la nue propriété ne doivent l'impôt que sur la valeur de cette *nue propriété*. Ce tempérament est admis même dans le cas où le premier nu propriétaire a acquis sa nue propriété par voie de succession, s'il a acquitté l'impôt sur la pleine propriété dans les trois mois déterminés par l'art. 21 de la loi du 17 décembre 1851, c'est-à-dire sans profiter du *sursis* établi par l'art. 20 de la loi du 27 décembre 1817 et l'art. 15 de la loi budgétaire du 24 décembre 1906 ⁽¹⁾. Circ., 30 septembre 1861 et 14 janvier 1864, M. 1862, p. 22, et 1864, p. 61. De l'avis de tous les auteurs, ce tempérament jurisprudentiel est contraire à la rigueur des principes. Le premier acquéreur de la nue propriété n'a subi l'impôt sur l'expectative de l'usufruit que dans son propre intérêt et pour son propre compte, non également à la décharge de ses successeurs à venir; la règle *Non bis in idem* n'a donc rien à faire ici. La jurisprudence aboutit en définitive à admettre, en dehors des cas prévus par la loi, une *restitution indirecte* du droit perçu sur la première nue propriété.

⁽¹⁾ La surséance du paiement de l'impôt jusqu'à l'extinction de l'usufruit assure en réalité à l'acquéreur de la nue propriété un avantage équivalent à celui qui consisterait à ne payer l'impôt dans le délai normal que sur la valeur de la nue propriété seule (supra n^o 184).

§ 3. — DES TRANSMISSIONS EN USUFRUIT.

210. La valeur imposable est la valeur vénale de l'usufruit qui a fait l'objet de la transmission.

Pour les ventes et autres transmissions à titre onéreux, cette valeur se détermine par l'accord établi entre les contractants sur le *prix* et les *charges* qui en font partie. Art. 14, 5°, et 15, 6°, al. 1.

Pour les donations entre vifs, l'art. 14, 11°, de la loi organique et l'art. 1^{er}, al. 2, de la loi du 1^{er} juillet 1869 disposent que l'usufruit doit être estimé à la moitié de la valeur entière du bien sur lequel il est établi. Cette règle spéciale conduit nécessairement à décider que la valeur de la nue-propriété est de l'autre moitié de la valeur du plein domaine, lorsqu'il s'agit de liquider l'impôt sur la transmission de la nue propriété à l'usufruitier, selon l'art. 15, 8°, al. 2.

§ 4. — DES TRANSMISSIONS EN JOUISSANCE.

211. Les règles de liquidation du droit de bail étaient tracées par les art. 14, 1°, et 15, 1° à 3°, de la loi organique et le décret du 26 avril 1808. Elles ont été considérablement modifiées par la loi du 6 août 1887.

La règle de liquidation du droit d'antichrèse est tracée par l'art. 15, 5°.

§ 5. — DES OBLIGATIONS DE SOMMES OU VALEURS.

212. En principe, la valeur imposable est le *capital* de la créance ou de la rente qui fait l'objet de l'acte. Art. 14, 2°, 6°, 7° et 9°. Cette règle s'applique non seulement aux actes constitutifs de créance ou de rente, mais encore aux actes de cession de ces droits quel que soit le prix qui y ait été stipulé ⁽¹⁾.

213. La cession de la *nue propriété* d'une rente ou créance doit subir le droit proportionnel sur le montant intégral du capital,

(1) Les art. 16 et 17 de la loi du 31 mars 1824 sont des dispositions exceptionnelles.

sans qu'il puisse être fait aucune déduction du chef de l'usufruit. Nos textes excluent toute distinction.

§ 6. — DES LIBÉRATIONS DE SOMMES OU VALEURS.

214. La règle de liquidation du droit de quittance est tracée par l'art. 14, 3^o. Ce n'est pas sur la somme effectivement versée par le débiteur que le droit se liquide; c'est sur le *total des sommes* dont le débiteur se trouve libéré. Si donc le créancier donne quittance de l'intégralité de la dette quoiqu'il ne reçoive qu'un paiement partiel, le droit de libération doit se liquider sur le tout.

SECTION 2. — Droits de partage et de condamnation.

215. Le droit de partage se perçoit sur la valeur de *tous les biens indivis* dont l'acte détermine le sort, sans distraction des charges. Cette valeur est déterminée par le prix et les charges stipulés en cas de licitation, et par l'estimation des parties dans tous les autres cas. Art. 1^{er} et 3 de la loi du 15 mai 1905.

216. Le droit de condamnation se perçoit sur le montant total des *condamnations prononcées* en capital, intérêts et dépens liquidés. Art. 14, 10^o.

Il ne faut jamais confondre la liquidation du droit de condamnation qui s'opère toujours uniquement sur les sommes déterminées par l'art. 14, 10^o, avec celle du droit de titre qui s'opère, selon les cas, suivant les différentes règles qui ont été tracées dans la section précédente pour les droits de mutation sensu lato.

CHAPITRE II. — DE LA DÉCLARATION ESTIMATIVE.

217. La déclaration estimative prescrite par l'art. 16 est un procédé de liquidation *essentiellement subsidiaire*. Il n'y a lieu d'y recourir que lorsque l'acte civil ou judiciaire à enregistrer au droit proportionnel ne détermine ni *directement* ni *indirectement* les sommes et valeurs sur lesquelles le droit doit être liquidé. Cass., 8 décembre 1849, P. 1850, 1, 212, M. 1850, p. 81; Lyon, 30 novembre 1909, M. 1910, p. 211. Il est même de jurisprudence

que les parties ne peuvent prétendre à l'application de l'art. 16 et réclamer en conséquence la liquidation de l'impôt suivant leur déclaration estimative :

1^o Au cas de donation d'actions de société, lorsque ces actions sont cotées au cours officiel de la Bourse. Cass. fr., 20 février 1883, M. 1883, p. 233.

2^o Au cas de vente, marché, cession, etc., lorsque l'acte présenté à la formalité se réfère, pour la détermination du prix, à quelque autre acte prévu par les parties. En ce cas, le fisc est fondé à exiger la production de cet acte connexe, non pour qu'il soit lui-même enregistré, mais pour qu'il serve à la liquidation qu'il s'agit d'opérer. Ainsi lorsqu'un acte de cession de part sociale n'en fixe le prix que par relation à un certain inventaire ou bilan des affaires sociales, les parties peuvent être contraintes de produire ce document pour la liquidation du droit sur l'acte de cession. Marseille, 25 novembre 1904, M. 1905, p. 149.

218. En matière de droits d'enregistrement, les parties n'ont jamais la faculté de requérir une *expertise préalable* à la formalité, pour s'abstenir de faire la déclaration estimative qui leur est réclamée par le fisc. C'est là une différence avec la matière des droits de succession. Art. 19, al. final, de la loi de 1851.

Quand il y a lieu à déclaration estimative, elle doit être faite dans l'acte lui-même ou être certifiée et signée au pied de l'acte. Aucune disposition légale n'empêche les déclarants d'y mentionner qu'ils la font « *uniquement* pour satisfaire à la loi sur l'enregistrement ou pour servir de base à la perception de l'impôt ».

219. La question de savoir si la déclaration peut être faite par le notaire lui-même pour les actes qu'il est tenu de soumettre à la formalité, a été longtemps controversée. La jurisprudence belge l'a résolue affirmativement, bien que le texte de l'art. 16 ne parle que des *parties*. Elle a argumenté des art. 20, 28, 29 et 33 qui imposent au notaire l'obligation de faire enregistrer ses actes et d'en payer préalablement les droits à la décharge des parties, sous peine d'une amende égale aux droits; on ne peut concevoir que l'inobservation de l'art. 16 par les parties entraîne pour le

notaire une pénalité à laquelle il n'aurait nul moyen de se soustraire. Le notaire se trouve ainsi substitué aux parties dans l'obligation de faire la déclaration estimative, comme il l'est dans celle d'acquitter à leur décharge l'impôt auquel elles ont donné naissance. D'autre part, les parties ne peuvent répudier la déclaration faite en leur nom par le notaire; elles doivent en subir toutes les conséquences vis-à-vis du fisc. Cass., 27 mars 1884, P. 1884, 1, 149, M. 1884, p. 129.

L'art. 4, al. 2, de la loi du 21 mai 1897 sur les acquisitions de petites propriétés rurales a suivi le système de la jurisprudence; elle a admis formellement le notaire à souscrire au nom des parties les déclarations auxquelles elle a subordonné la réduction du droit de vente.

220. Quelle est la sanction de l'art. 16? Le receveur doit refuser d'enregistrer l'acte qui lui est présenté.

Rien de plus, s'il s'agit d'un acte dont l'enregistrement était resté facultatif. Mais il se peut que ce soit un acte dont l'enregistrement était obligatoire à raison de sa nature ou de son objet, art. 20 et 22, ou à raison de l'usage qui en avait été fait par acte public ou en justice, art. 23. En pareil cas, l'*action* du fisc ne peut être paralysée par le défaut de déclaration estimative; le receveur arbitrera d'*office* la valeur imposable et réclamera le droit et l'amende sur cette base. En procédant ainsi, il ne fera que mettre en œuvre cette maxime de sens commun : Qui veut la fin veut les moyens.

CHAPITRE III. — DES RECHERCHES OUVERTES AU FISC EN MATIÈRE DE LIQUIDATION.

SECTION 1. — De l'expertise.

§ 1. — DE LA RECEVABILITÉ DE LA RÉQUISITION D'EXPERTISE.

I. — En matière de droits de mutation *sensu lato*.

221. Deux principes dominant la matière :

1^o Le fisc ne peut recourir à l'expertise qu'à l'égard des transmissions de propriété ou d'usufruit de biens immeubles. Aucun

texte ne l'admet à requérir l'expertise à l'égard d'autres transmissions, soit de *propriété de biens meubles*, soit de simple *jouissance de biens immeubles* (à titre de bail ou d'engagement).

L'art. 21 de la loi du 31 mai 1824 ne peut être envisagé comme une exception à ce principe; s'il autorise la réquisition d'expertise dans les cas prévus par l'art. 20 de cette même loi, c'est que les transmissions dont il y est question sont réputées avoir été correspectives à la transmission des fonds, c'est-à-dire avoir eu le caractère immobilier dès l'origine (supra n° 196).

2° Le fisc n'est soumis à *aucune condition* pour recourir à l'expertise dans les divers cas de transmission de propriété ou d'usufruit de biens immeubles, soit à titre onéreux, soit à titre gratuit. Art. 17 de la loi organique et art. 2 de la loi du 1^{er} juillet 1869 qui a remplacé l'art. 19 de la loi organique. L'expression *requérir* de notre art. 17 et les formes de procédure établies par l'art. 22 de la loi du 31 mai 1824 ne laissent aucun doute sur le caractère *absolu* du pouvoir accordé au fisc. Le tribunal ne peut être appelé à apprécier si les soupçons du fisc que la valeur déclarée par les parties est inférieure à la valeur vénale ont ou n'ont pas une gravité suffisante pour l'exercice de ce moyen de contrôle. Cass., 18 avril 1899, P. 1899, 1, 188, M. 1899, p. 148.

Aucun texte n'autorise les parties à échapper même partiellement aux effets de l'expertise, en faisant, après l'enregistrement, des déclarations qui majorent le prix qu'elles ont porté à l'acte ou l'estimation qu'elles y ont faite. C'est là une différence avec la matière des droits de succession. Art. 17, al. 4, de la loi de 1851. Comp. SCHICKS, v° *Expertise*, n° 122.

222. Il y a deux exceptions au principe que le fisc peut requérir l'expertise de toute transmission de propriété ou d'usufruit de biens immeubles.

La première concerne les *donations en ligne directe*. Lorsque les parties ont fait l'évaluation de l'immeuble par la capitalisation de son revenu cadastral conformément à l'art. 3 de la loi de 1851 sur les droits de succession, leur évaluation est à l'abri de toute critique du fisc. Art. 3 de la loi du 1^{er} juillet 1869.

La seconde concerne les *ventes judiciaires*. Cass., 18 avril 1889 (2 arrêts), P. 1889, 1, 187, M. 1889, p. 148; Cass. fr., 26 novembre 1850, D. 1850, 1, 342. Contra: Mons, 26 décembre 1907, M. 1908, p. 141. On entend par ventes judiciaires les ventes faites suivant certaines *formalités légales* par un notaire commis par la *justice* en vertu de la loi du 15 août 1854 sur l'expropriation forcée, ou de la loi du 12 juin 1816 sur les ventes de biens de mineurs, etc. La vente en exécution d'une clause de voie parée est une vente judiciaire, quoiqu'elle ne soit pas soumise aux diverses formalités de la vente sur saisie. Cass., 3 janvier 1889, P. 1889, 1, 78, M. 1889, p. 17. La jurisprudence des deux Cours suprêmes est fondée en texte et en raison.

En texte. L'art. 17 n'autorise la réquisition d'expertise qu'à l'égard des *actes civils*, et non également à l'égard des *actes judiciaires*. Cela résulte clairement de l'enchaînement des art. 15, 16 et 17. L'art. 15, 6^o, al. 1^{er}, commence par décider que l'expertise n'est pas de droit dans tous les cas de vente indistinctement, mais seulement *dans les cas autorisés par la présente*. L'art. 16, disposant ensuite au sujet de la déclaration estimative, parle à la fois des *actes* et des *jugements*. Puis vient l'art. 17 relatif à l'expertise; il n'emploie plus l'expression *acte ou jugement*, mais seulement le mot *acte* auquel il donne, dans sa finale, le mot *contrat*, acte civil, comme synonyme; il fait ainsi la limitation que l'art. 15, 6^o, avait annoncée (1).

En raison. Le législateur fiscal ne pouvait pas autoriser l'expertise pour ces sortes de ventes sans se mettre en contradiction avec le législateur civil. Aux yeux de ce dernier, en effet, les diverses formalités de la vente judiciaire sont une garantie suffisante pour

(1) Il importe peu qu'aujourd'hui, d'après les formes de procédure établies par les lois de 1816 et de 1854, les adjudications judiciaires ne se font plus jamais par le ministère des juges eux-mêmes mais par le ministère de notaire commis en justice; ce changement des *formes* de procédure n'a exercé aucune influence sur la portée du *fond* même de l'art. 17; déjà sous la législation du code civil et du code de procédure on n'hésitait pas à appliquer aux ventes faites par notaire commis en justice l'immunité admise par l'art. 17 contre la réquisition d'expertise. DICT. ENR., *vo Expertise*, n^o 104.

tous les tiers intéressés que l'immeuble a été adjugé à sa véritable valeur, et que le prix d'adjudication a été fidèlement relaté au procès-verbal. *Subhastatio pretium justum decernit*, disait-on autrefois. Cette présomption est encore aujourd'hui la base de l'art. 1684 c. c. qui soustrait à l'action en rescision pour lésion les ventes faites d'autorité de justice. SCHICKS, *vo Expertise*, n° 13; Cass. fr., 28 mai 1910, *R. P.* 1910, p. 561. Comp. *R. droit belge*, II, p. 1.

La jurisprudence belge admet une restriction à son système: elle autorise le fisc à prouver que l'immeuble a été adjugé en dessous de sa valeur vénale par suite de *manœuvres dolosives*.

223. Il n'existe pas d'autres exceptions que celles qu'on vient de déterminer. Ainsi est-il bien certain que le fisc peut requérir l'expertise à l'égard des *ventes publiques volontaires par ministère de notaire*. Cass., 18 avril 1889, *P.* 1889, 1, 188, *M.* 1889, p. 148; Seine, 4 avril 1903, *M.* 1904, p. 372.

II. — En matière de droit de partage.

224. Par extension du droit commun, l'art. 3, al. 3, de la loi de 1905 sur les actes de partage autorise le fisc à requérir l'expertise des biens immeubles dont l'acte fait cesser l'indivision, lorsque leur valeur déclarée par les parties n'atteint pas la valeur déterminée par la capitalisation de leur revenu cadastral conformément à l'art. 3 de la loi de 1851 sur les droits de succession. Sous cette condition qui est de rigueur, il y a lieu d'appliquer au contrôle de la liquidation du droit de partage « toutes les dispositions existantes relatives à l'expertise ».

§ 2. — DE LA PROCÉDURE DE L'EXPERTISE.

225. Les règles tracées par les art. 17, 18 et 64 de la loi organique, l'art. 1^{er} de la loi de 1808 et l'art. 22 de la loi de 1824 sont loin de constituer un système complet de législation. Elles présentent des lacunes manifestes; ainsi elles ne statuent point sur la récusation des experts ni sur leur prestation de serment; elles sont muettes sur le droit de la partie d'être appelée aux opérations des experts, etc. Il n'y a d'autre ressource, à peine de tomber

dans l'absurde, que de recourir au droit commun, c'est-à-dire au code de procédure civile. Le droit commun, dit la Cour de cassation de France, reprend son empire sur tous les points que la loi fiscale n'a point réglés elle-même. Cass. fr., 13 novembre 1901, D. 1902, 1, 137, M. 1902, p. 108; SCHICKS, *vo Expertise*, n° 64.

Mais le droit commun doit être écarté toutes les fois que nos lois fiscales y ont dérogé de quelque manière (*supra* n° 25). Ainsi, par exemple, nos lois ayant établi un mode spécial de nomination des experts, on ne peut jamais appliquer les règles du droit commun lorsqu'il y a lieu de remplacer les experts désignés ou l'un d'entre eux. Cass., 14 juillet 1887, P. 1887, 1, 332, M. 1887, p. 337. Ainsi encore, nos lois ayant décidé implicitement que l'estimation des experts est souveraine, il faut admettre que le fisc n'est pas tenu de poursuivre l'homologation judiciaire de leur rapport pour en recueillir le bénéfice; il lui suffit d'agir conformément à notre art. 64, par voie de contrainte, pour réclamer les droits, doubles droits et frais dont le rapport d'expertise fonde la débiton. Circ., 12 janvier 1893, M. 1893, p. 46.

226. La réquisition d'expertise doit être notifiée dans les deux années après le jour de l'enregistrement de l'acte ou de la déclaration de mutation. Art. 22, al. 1^{er}, de la loi du 31 mai 1824, qui a modifié notre art. 17.

Au cas de mutation conditionnelle, le délai ne court qu'après l'accomplissement de la condition.

227. La réquisition est faite par exploit d'huissier, signifié à l'acquéreur de l'immeuble (art. 18), avec indication tant de la somme à laquelle le fisc évalue le bien que de l'expert choisi par lui, et avec sommation de nommer un expert dans la huitaine. Faute par le notifié de satisfaire à cette sommation, le fisc s'adresse par voie de requête au tribunal de première instance dans le ressort duquel l'immeuble est situé ⁽¹⁾, pour que les juges fassent la

(1) Pour le cas où les immeubles à expertiser sont situés dans le ressort de plusieurs tribunaux, voir l'art. 1^{er} de la loi du 15 novembre 1808.

nomination d'office. Art. 22, al. 2 et 3, de la loi de 1824, qui a modifié notre art. 18.

228. L'exploit de réquisition d'expertise n'est point introductif d'instance. Mais rien n'empêche l'acquéreur, dès qu'il est touché de cet exploit, d'attirer le fisc en justice pour faire trancher des questions qui peuvent dominer le travail des experts et que ceux-ci n'ont point qualité pour résoudre : les constructions dont l'immeuble à expertiser est couvert ont-elles été comprises dans la transmission ? les services fonciers qui semblent exister au profit de l'immeuble existent-ils réellement ? à quelle date la transmission a-t-elle eu lieu ?

§ 3. — DE LA MISSION DES EXPERTS.

229. La mission des experts est de rechercher de combien le prix ou l'estimation de l'immeuble, d'après l'acte ou la déclaration enregistrée, est inférieur à sa valeur vénale à l'époque de l'aliénation. Art. 17 de la loi organique et art. 1^{er} et 2 de la loi du 1^{er} juillet 1869.

La valeur que les experts ont à apprécier est la valeur vénale *absolue*. C'est ce que l'art. 17 a voulu exprimer en ajoutant « *par comparaison avec les fonds voisins de même nature* ». Les experts n'ont donc à tenir compte ni de la *valeur de convenance* que l'immeuble a pu avoir pour telle personne déterminée, ni de la *dépréciation* qu'il a subie par suite des modalités spéciales (condition résolutoire, etc.) dont l'aliénation a été affectée. Seine, 22 juillet 1893, M. 1893, p. 375.

L'estimation des experts doit porter sur la valeur de l'immeuble *à l'époque de l'aliénation*, et non au jour de l'expertise. Cass., 14 juillet 1887, P. 1887, 1, 332, M. 1887, p. 337. Les experts ont à prendre les renseignements nécessaires pour pouvoir placer leur évaluation à la date de la mutation.

De l'avis de tous les auteurs et de la jurisprudence française, cette règle doit s'appliquer même dans le cas où la mutation a été affectée d'une condition suspensive qui s'est accomplie avec l'effet

rétroactif de l'art. 1179 c. c. (1). Cass. fr., 28 janvier 1895, D. 1895, 1, 363. On ne peut pas argumenter des difficultés que l'estimation rencontre en pareil cas; les experts feront ce qu'ils font toujours dans les expertises qui ne sont requises que vers la fin du délai légal, après que l'immeuble a été transformé par l'acquéreur; ils se renseignent sur l'état antérieur de l'immeuble et l'estiment en conséquence.

Notre solution se limite aux mutations conditionnelles qui se réalisent avec l'effet *rétroactif* de l'art. 1179 c. c. Il y a des mutations conditionnelles où, d'après la volonté des parties qui sert de fondement à l'art. 1179, la propriété de l'acquéreur ne remonte pas au jour du contrat. Ainsi lorsqu'il est convenu dans un contrat de société civile que la part de chaque prémourant accroîtra celles des survivants, ceux-ci acquièrent les biens dans l'état où ils se trouvent au décès de leur coassocié prédécédé; ils ne sont nullement censés avoir été propriétaires dès l'instant du contrat de société. SCHICKS, *vo Condition*, nos 40 et 41. La même solution est admise pour les mutations qui résultent d'une pareille clause d'accroissement dans les contrats d'acquisition en commun. *Dict. ENR., vo Réversion*, n° 12.

240. En principe, les experts ne doivent suivre aucun mode particulier d'évaluation. La comparaison avec les fonds voisins de même nature n'est pas exclusive de tous autres moyens d'appréciation. La loi, dit la jurisprudence, s'en rapporte à leurs lumières et à leur conscience. Cass. fr., 22 octobre 1901, D. 1903, 1, 603, M. 1902, p. 101.

241. En principe, les experts sont libres dans l'estimation de l'usufruit comme dans celle de la pleine propriété. Bruxelles, 3 mars 1881, P. 1881, 2, 182, M. 1881, p. 106.

(1) « Si la mutation subordonnée d'abord à une condition suspensive devient définitive par suite de la réalisation de cette condition, elle doit être réputée s'être opérée, en vertu de l'effet *rétroactif* attaché à cet événement, à la date même du contrat primitif, et c'est à cette époque que les experts doivent se placer, le cas échéant, pour estimer l'immeuble transmis. C'est à tort qu'une décision belge du 28 mars 1868, M. 1868, p. 333, et 1871, p. 273, s'est prononcée en sens contraire. » *Dict. ENR., vo Expertise*, n° 231.

Il y a deux cas où la loi leur impose un certain mode d'estimation :

1^o L'usufruit *transmis par donation* doit être estimé à la moitié de la valeur de la pleine propriété (ce qui fait ressortir la valeur de la nue propriété aussi à la moitié dans le cas de l'art. 15, 8^o, al. 2). Art. 1^{er}, al. 2, de la loi du 1^{er} juillet 1869.

2^o L'usufruit *réserve par le vendeur*, comme charge de la vente, doit être estimé à la moitié de la valeur de la nue propriété, conséquemment au tiers de la valeur de la pleine propriété ⁽¹⁾. Art. 15, 6^o, al. 2.

§ 4. — PARTAGE D'OPINIONS ENTRE LES DEUX EXPERTS.

242. L'art. 22, al. 4, prévoit l'hypothèse si commune du partage d'opinions entre l'expert du fisc et l'expert de la partie; il décide que le tribunal de première instance leur adjoindra un tiers expert.

Si le tiers expert fait une estimation supérieure à celle de l'un des experts et inférieure à celle de l'autre, cette évaluation intermédiaire doit l'emporter comme étant celle de la majorité des experts, puisqu'elle se trouve nécessairement comprise dans la plus forte des deux autres estimations. Cass. fr., 19 avril 1905, D. 1908, 1, 245.

§ 5. — AUTORITÉ ET EFFETS DU RAPPORT DES EXPERTS.

243. En matière civile, l'expertise n'est qu'un élément d'instruction destiné à éclairer les juges, qui restent libres ensuite de décider selon leur conviction. Art. 323 c. proc. Il en est autrement dans nos matières fiscales: l'estimation par la majorité des experts détermine définitivement la valeur de l'immeuble. Le tribunal ne peut être appelé à modifier les conclusions du rapport d'expertise, soit pour substituer sa propre estimation à celle de la majorité des experts, soit pour préférer à l'estimation de la majorité celle

(1) Cette disposition est encore bien rigoureuse, parce que le plus souvent les ventes avec réserve d'usufruit ne sont faites que par des personnes âgées. Tongres, 24 juin 1896, M. 1896, p. 281.

qui est restée isolée. C'est pour cela qu'on dit souvent qu'en matière d'enregistrement les experts sont de véritables juges ou arbitres. Ce principe résulte des deux derniers alinéas de l'art. 18 de la loi organique et de l'art. 5 de la loi complémentaire de l'an IX **qui s'attachent exclusivement** aux conclusions du rapport des experts pour *déterminer la déduction* du supplément de droit, des frais de l'expertise et de l'amende. Cass., 14 juillet 1887, P. 1887, 1, 332, M. 1887, p. 337; Cass. fr., 19 avril 1905, D. 1908, 1, 245; B. J. 1899, col. 1066, et 1902, col. 121.

Les experts ne sont juges que de cette question *de fait* que le fisc n'a pu leur fixer que dans les termes précis de l'art. 17: *quelle a été la valeur vénale de l'immeuble à l'époque de l'aliénation?*

Il est possible que le fisc et la partie ne se soient pas trouvés d'accord devant les experts soit sur l'état matériel (constructions, etc.) ou juridique (servitudes réelles actives ou passives) de l'immeuble au jour de l'aliénation, soit sur la date même où l'aliénation a eu lieu. Ces difficultés que la partie aurait pu soulever en justice dès l'origine (supra n° 228), elle n'est pas déchue du droit de les soulever après l'expertise, par voie d'opposition à la contrainte décernée par le fisc pour le paiement du supplément de droit, de l'amende et des frais (1).

244. Les effets de l'expertise varient selon les trois hypothèses suivantes:

1° L'évaluation des experts est inférieure au prix exprimé ou à la valeur déclarée par les parties. Le droit payé sur la différence n'est pas restituable. Art. 60. Il est évident que les frais de l'expertise sont à la charge du fisc.

2° L'évaluation donne un supplément de valeur, mais ce supplément n'atteint pas le huitième du prix ou de l'estimation des parties. Le fisc peut uniquement réclamer le droit simple sur le supplément d'estimation; les frais de l'expertise restent à sa charge. Art. 18, al. 6 et 7.

(1) Lorsque l'expertise est *annulée* par le tribunal, la nouvelle expertise doit être faite par des experts nommés selon nos lois spéciales, et non selon le code de procédure civile (supra n° 225).

3° L'évaluation donne un supplément qui excède d'un huitième au moins le prix ou l'estimation des parties. L'acquéreur doit acquitter le double droit sur le supplément d'estimation et les frais de l'expertise sont à sa charge. Art. 18, al. 6 et 7, de la loi organique et art. 5 de la loi complémentaire de l'an IX.

SECTION 2. — Des contre-lettres punissables.

245. L'art. 40 a pour but d'empêcher les dissimulations de prix dans les actes présentés à l'enregistrement. Il autorise le fisc à *rechercher* toute contre-lettre sous signature privée qui a pour objet une augmentation du prix stipulé dans un acte public ou privé, précédemment enregistré, et à lui appliquer le triple droit sur les sommes qui y sont contenues.

Cette disposition est surtout remarquable, quant aux transmissions *mobilières*. Les parties ont là toute liberté de contracter sans acte, ou de ne pas faire enregistrer l'acte sous seing privé qu'elles ont dressé. Art. 23. Mais du moment qu'un acte public ou privé portant transmission quelconque à titre onéreux est enregistré, toute contre-lettre qui contient une augmentation du prix qui y a été stipulé est assimilée à un acte à enregistrement obligatoire dont le délai est expiré, et ce sous la peine du triple droit.

L'art. 40 ne renferme aucune règle particulière sur les modes de preuve auxquels le fisc peut recourir en pareil cas. Il faut dès lors décider qu'il peut invoquer l'application du droit commun tel qu'il a été exposé précédemment (supra n° 108).

246. L'art. 40 établissait deux pénalités distinctes : la nullité et le triple droit. Il est admis aujourd'hui par tous les civilistes que l'art. 1321 c. c. a rétabli la validité de la contre-lettre entre les parties contractantes.

La réunion de plusieurs conditions est nécessaire pour que le fisc puisse poursuivre l'amende du triple droit. Il faut : 1° qu'il existe une contre-lettre sous signature privée ; 2° que cette contre-lettre ait pour objet d'augmenter le prix stipulé dans un acte ostensible ; 3° que cet acte ostensible, public ou privé, ait été précédemment enregistré.

247. *Première condition.* La contre-lettre est essentiellement un acte clandestin qui constate une simulation ou une dissimulation commise dans un acte ostensible; la contre-lettre et l'acte ostensible sont des *actes correspectifs*. Un acte n'a pas le caractère de contre-lettre si les clauses modificatives qu'il renferme ont été *convenues* postérieurement à la passation de l'acte auquel il se rattache. Ainsi n'est pas une contre-lettre l'acte d'une transaction par laquelle les parties ont augmenté le prix d'une vente à l'effet d'éteindre une action en rescision pour cause lésion. *R. N.* 1900, p. 640.

Mais le caractère correspectif de l'acte clandestin et de l'acte enregistré est indépendant des dates différentes qu'il a plu aux parties de leur donner. L'action du fisc en recouvrement du triple droit ne se trouve pas, en principe, paralysée par ce seul fait que l'acte considéré comme une contre-lettre est d'une date différente de l'acte ostensible. Il suffit que le fisc prouve que les deux écrits ne révèlent ensemble qu'une seule et même opération juridique. Anvers, 24 novembre 1910, *M.* 1911, p. 12.

Il résulte de la première condition que l'art. 40 ne peut recevoir d'application: 1^o lorsque les parties, confiantes dans leur bonne foi, *n'ont pas dressé d'acte du tout* pour rétablir le prix véritable qu'elles ont dissimulé dans l'acte présenté à la formalité (*supra* n^o 138). *Cass.*, 5 avril 1851, *P.* 1852, 1, 29, *M.* 1852, p. 41; 2^o lorsque la contre-lettre a été faite, non sous signature privée, mais par *acte public*; la contre-lettre ne présente alors aucun danger pour le fisc.

248. *Deuxième condition.* La disposition de l'art. 40 n'est pas limitée à la seule hypothèse d'une contre-lettre en matière de vente proprement dite; elle parle de toute contre-lettre portant augmentation de *prix en général*, sans distinguer s'il s'agit d'une vente, d'un louage, ou d'un apport à titre onéreux en société, ni sans distinguer entre la prestation principale *en argent* et les prestations accessoires *en nature*, c'est-à-dire les charges qui ajoutent au prix.

Il faut observer en outre que selon les règles propres au droit fiscal: 1^o les *soultes* dans les échanges sont des prix. Art. 69, § 5,

3^o, et § 7, 5^o; 2^o les *réserves d'usufruit* dans les ventes sont des charges qui ajoutent au prix. Art. 15, 6^o, al. 2.

249. *Troisième condition.* L'art. 40 est généralement interprété en ce sens que tombent seules sous l'application de sa disposition les contre-lettres se rapportant à des actes, *publics ou privés*, enregistrés avant la découverte de la contre-lettre (1). La pénalité ne peut donc être exigée quand les deux actes sont présentés ensemble à la formalité. DICT. ENR., *vo Contre-lettre*, n^o 46.

250. L'art. 40 est la seule disposition spéciale qui existe à l'égard des contre-lettres. Toute contre-lettre qui ne tombe pas sous l'application de cet article subit purement et simplement l'application des principes généraux de la loi organique. Ainsi la contre-lettre sous signature privée qui porte que le prix figurant dans l'acte ostensible d'une vente immobilière comme payé comptant ne l'a pas été en réalité, n'est point enregistrable dans un délai de rigueur, et ne donne ouverture qu'à la perception du droit de l'art. 69, § 3, 3^o, à titre d'obligation de sommes. Au contraire, la contre-lettre sous signature privée qui porte que la vente immobilière contenue dans l'acte ostensible est purement simulée, doit être enregistrée dans les trois mois, et est passible du droit de l'art. 69, § 7, 1^o, à titre de rétrocession d'immeuble.

SECTION 3. — De l'application des principes généraux.

251. En toute matière, mobilière ou immobilière, il est manifeste :

(1) L'art. 40 n'a pas voulu punir, d'une façon générale, la *rédaction* des contre-lettres, mais simplement réprimer, en les frappant d'une pénalité, les dissimulations de prix commises en haine du fisc au moyen des contre-lettres. Or, quand l'acte ostensible, public ou privé, n'est pas encore enregistré au moment où la contre-lettre est découverte, il n'est pas certain que les parties aient eu l'intention de frustrer le fisc, car elles se proposaient peut-être de faire soumettre les deux actes en même temps à la formalité et d'acquitter ainsi la totalité du droit. Il n'y avait, dès lors, pas de raison, dans cette hypothèse, d'exiger le triple droit.

1^o Qu'un *prix qui n'est pas sérieux* n'est nullement un prix. Il n'y a donc aucun obstacle à ce que le fisc applique le tarif des donations à l'acte d'une vente dont le prix est dérisoire.

2^o Qu'une *déclaration estimative qui n'est pas sérieuse* n'est qu'un refus déguisé de déclaration. Le fisc est dès lors fondé à procéder exactement comme dans le cas d'un refus formel de déclaration (supra ° 220). Verviers, 13 juillet 1910, M. 1910, p. 311.

252. Il ne nous paraît pas douteux qu'en matière mobilière le fisc est sans aucune action, non seulement à l'égard des simples *insuffisances* de prix ou d'estimation, mais même à l'égard des *dissimulations* de prix proprement dites (sauf le cas de l'art. 40). Nous avons enseigné, en effet, que les droits d'acte *sensu lato* sont attachés à la teneur des actes soumis à la formalité, et que l'intérêt civil des parties est la seule garantie de l'intérêt fiscal de l'Etat (supra nos 138 et 139).

Que décider en matière immobilière, là où l'impôt est attaché à la transmission elle-même, indépendamment de la teneur de l'acte ou de la déclaration présentée à la formalité? La jurisprudence belge argumente du silence de la loi pour repousser toute action du fisc en dehors du cas spécial de l'expertise; les lois fiscales, dit-elle, sont de stricte interprétation. Bruxelles, 1887, 2, 382, M. 1887, p. 378. On peut aisément lui opposer: 1^o qu'il ne s'agit pas, dans l'espèce, de déterminer la *débitio*n d'un impôt en dehors des cas prévus par la loi, mais seulement de régler la *liquidation* d'un impôt établi directement par la loi sur une convention translatrice (supra n^o 136); 2^o que l'ancien art. 19, qui était relatif à l'expertise des immeubles transmis par donation, supposait formellement que le fisc avait le droit de recourir à *tous actes quelconques* qui pouvaient faire connaître le véritable revenu des biens. Comp. SCHICKS, *vo Expertise*, n^o 126.

A notre avis, la matière de la liquidation des droits de mutation *sensu stricto* admet l'application, en faveur du fisc, des *modes de preuve du droit commun* compatibles avec l'esprit de la loi organique, en même temps que du *mode exceptionnel d'expertise* orga-

nisé par notre art. 17 et les lois fiscales ultérieures. Cette solution est en harmonie avec celle qui est enseignée par tous les auteurs dans la matière des modes de preuve, pour le fisc, des mutations et des actes qui lui ont été cédés; là aussi le fisc peut réclamer le secours du droit commun, en même temps que le bénéfice des présomptions légales de l'art. 12 (supra nos 108 à 113).

TITRE VI.

Principales exemptions du droit de mutation sensu lato.

253. Conformément au principe théorique de l'établissement de l'impôt, art. 4, le tarif du droit proportionnel tel qu'il est fixé par les divers paragraphes de l'art. 69 est susceptible de s'appliquer *chaque fois* qu'un bien meuble ou immeuble est l'objet de quelque convention translatrice soit à titre onéreux, soit à titre gratuit.

Sauf les *exceptions* qui vont suivre, il n'y a pas à considérer :

1^o Soit la *qualité* de l'acquéreur ou la *cause* de son acquisition ;
2^o Soit la circonstance que la mutation s'opère dans un *délai très rapproché* d'une mutation précédente, voire même à la suite de la *résolution* de celle-ci (1);

3^o Soit la *nature du contrat* par lequel la mutation a lieu.

254. L'art. 70, § 3, 3^o, exemptait de l'enregistrement les mutations de rentes nominatives ou au porteur sur l'Etat, sans faire aucune distinction. Il y avait là un privilège injustifiable; il n'existait aucune raison d'exempter de l'enregistrement l'acte de vente ou de donation d'une rente sur l'état plutôt que l'acte de vente ou de donation d'une rente sur un particulier. Ce privilège a été aboli par l'art. 5 de la loi budgétaire du 30 décembre 1905. Aujourd'hui ce ne sont plus que les actes *administratifs* de muta-

(1) On sait d'ailleurs que le droit *perçu* sur une transmission affectée d'une condition résolutoire ne devient pas restituable lors de l'accomplissement de la condition. Art. 60.

tion sur le grand-livre de la dette publique qui sont exempts de l'enregistrement; les actes *civils* ou *judiciaires* de mutation entre particuliers sont soumis aux règles du droit commun des art. 20, 23 et 69, § 5, 2^o (rentes perpétuelles), et § 6, 1^o. Déc., 10 mars 1906, M. 1906, p. 125, R. N. 1906, p. 423.

CHAPITRE I. — DES ACQUISITIONS D'UTILITÉ PUBLIQUE.

255. En principe, les acquisitions faites par les personnes morales publiques sont soumises au droit commun en ce qui concerne la perception de l'impôt d'enregistrement. Avis du Conseil d'Etat, 12 février 1811.

Une exception a été apportée à ce principe par l'art. 70, § 2, 1^o concernant les acquisitions faites par l'Etat et les partages de biens entre l'Etat et des particuliers.

Une seconde exception a été apportée par diverses dispositions spéciales (THOMAS, *Coordination doctrinale*, p. 42) qui accordent la faveur du simple droit de formalité aux actes de *donation entre vifs* en faveur des hospices, bureaux de bienfaisance, congrégations hospitalières reconnues, fabriques d'église et séminaires. C'est là une différence importante avec la matière des *mutations par décès*; les donations testamentaires faites en faveur de ces établissements ne jouissent d'aucune exemption ni atténuation de l'impôt de succession. Gand, 18 décembre 1895, M. 1896, p. 25.

256. L'art. 24 de la loi du 17 avril 1835 sur l'expropriation pour cause d'utilité publique dispose que « l'enregistrement de tous *actes*, jugements et arrêts relatifs au règlement de l'indemnité, à l'envoi en possession, à la consignation et au payement, à l'ordre à ouvrir, au report de l'hypothèque sur des fonds autres que ceux *cédés* ou *expropriés*, ou bien à la rétrocession, aura lieu gratis ». Cette exemption d'impôt est déterminée, quelle que soit la personnalité de l'expropriant, par la faveur que mérite, aux yeux du législateur, le travail, *reconnu* d'utilité publique, en vue duquel l'acquisition amiable ou forcée a lieu. Déc. 12 mai 1910, M. 1910, p. 214.

L'acquisition amiable est mise sur la même ligne que l'acqui-

sition forcée, arg. du terme *cédés* ; mais il faut nécessairement qu'elle ait pour cause un travail *reconnu* d'utilité publique. D'ordinaire, cette condition n'est remplie que par une loi spéciale ou un arrêté royal rendu en exécution des lois sur l'expropriation. Mais il y a des cas où cette condition se trouve remplie *de plein droit*, parce que la commune ou autre personne morale qui acquiert n'agit que pour *satisfaire à une obligation légale*, c'est-à-dire pour se conformer à une loi qui l'oblige à fournir elle-même certains terrains ou bâtiments à l'usage public. On ne saurait aller plus loin ; l'exemption n'est pas applicable par cela seul que l'acquisition faite par une commune peut se recommander vaguement de l'utilité publique. Déc., 12 juillet 1909, M. 1910, p. 333.

CHAPITRE II. — DES ADJUDICATIONS A LA FOLLE ENCHÈRE, DES DÉCLARATIONS DE COMMAND ET DES RÉSILIEMENTS.

257. Dans chacune de ces matières, il importe de combiner les dispositions de l'art. 68 et celles de l'art. 69.

SECTION 1. — Des adjudications à la folle enchère.

258. Dans les ventes aux enchères publiques, il est ordinairement stipulé que si l'adjudicataire n'exécute pas ses obligations dans les délais fixés, le bien sera revendu à ses risques et périls, de telle sorte que sa propriété sera *résolue* et qu'il restera néanmoins débiteur de la différence entre son prix et celui de la revente, sans pouvoir réclamer l'excédant s'il y en a. Cette clause est de droit dans les ventes sur expropriation forcée. Art. 73 et suiv. de la loi du 15 août 1854. On appelle *folle enchère* l'enchère faite téméairement dans une adjudication par une personne hors d'état de réaliser son offre ; l'*adjudication à la folle enchère* ou *revente sur folle enchère* est la nouvelle adjudication qui se fait au préjudice du fol enchérisseur.

259. L'art. 68, § 1, 8°, accorde le bénéfice du simple droit de

formalité à l'adjudication à la folle enchère lorsque le prix n'est pas supérieur à celui de la précédente adjudication, *si elle a été enregistrée*. De son côté, l'art. 69, § 5, 1^o, al. 2, et § 7, 1^o, al. 2, dispose que l'adjudication à la folle enchère est assujettie au droit de vente, mais seulement sur ce qui excède le prix de la précédente adjudication, *si le droit en a été acquitté*. Le droit proportionnel acquitté par le premier adjudicataire, fol enchérisseur, est donc imputé sur le droit auquel la seconde adjudication donne ouverture.

Ce système exceptionnel s'applique à *toute adjudication à la folle enchère*, sans qu'il y ait à distinguer entre celle qui intervient à la suite d'une adjudication sur expropriation forcée, et celle qui n'a lieu qu'en vertu d'une clause spéciale du cahier des charges d'une adjudication volontaire.

Mais on ne saurait l'étendre à l'adjudication à laquelle il est procédé en exécution d'une clause spéciale de résolution insérée dans une vente *de gré à gré*. C'est que la faveur légale n'est attachée qu'aux adjudications à la folle enchère, et que tel n'est pas le caractère de cette adjudication. Les volontés des parties sont impuissantes à modifier la nature des choses; on ne conçoit pas qu'elles attribuent à une revente publique la qualification d'adjudication à la folle enchère, quand la vente précédente n'a pas eu lieu aux enchères, mais purement de gré à gré. Dinant, 16 janvier 1902, M. 1902, p. 99. Comp. R. E. 1906, p. 179.

Lorsque le prix de l'adjudication à la folle enchère est inférieur au prix de la première adjudication, le fisc n'est tenu à aucune restitution. L'art. 68, § 1, 8^o, autorise bien en ce cas l'enregistrement de la seconde adjudication au simple droit fixe, mais il ne fonde aucune exception à la généralité de la règle de l'art. 60 qui prohibe la restitution des droits régulièrement perçus.

260. Il est des adjudications qui, soit en vertu de la loi, soit en vertu d'une clause particulière du cahier des charges, n'investissent l'adjudicataire de la propriété que *sauf résolution* au cas de surenchère dans un délai fixé. On appelle *surenchère* l'offre faite par un tiers de porter le prix à une somme supérieure à celle pour

laquelle le bien a été adjudgé; l'adjudication nouvelle qui a lieu à la suite de cette offre se nomme *adjudication sur surenchère* (1).

On appelle aussi *adjudication sur surenchère* l'adjudication qui intervient au cours de la procédure de la purge hypothécaire, en vertu de la réquisition opérée par l'un des créanciers inscrits, par application de l'art. 115 de la loi hypothécaire. L'acquéreur sur aliénation volontaire d'un immeuble hypothéqué en a bien la propriété, mais celle-ci est subordonnée à une *condition résolutoire* établie par la loi, c'est qu'en cas de purge, la mise aux enchères de l'immeuble ne soit pas réclamée par un des créanciers inscrits.

La loi organique ne contient aucune disposition à l'égard des adjudications sur surenchère. Il est cependant admis en pratique que le régime de faveur établi pour les adjudications à la folle enchère est applicable, par identité de motifs, aux adjudications sur surenchère (2). Déc., 9 septembre 1870, M. 1871, p. 133.

SECTION 2. — Des déclarations de command.

261. On appelle *réserve de command* la clause d'une vente par laquelle l'acheteur se réserve la faculté de désigner ultérieurement, dans un délai fixé, une tierce personne, actuellement inconnue du vendeur et tout à fait incertaine, qui prendra l'acquisition pour elle, de telle sorte que l'acheteur sera censé n'avoir pas acquis en son propre nom à lui, mais au nom et pour le compte de cette tierce personne. L'acte qui constate l'exercice de cette faculté par l'acquéreur s'appelle *déclaration de command* ou *élection d'ami*; son effet juridique, dès que l'acceptation du tiers désigné inter-

(1) La surenchère est *de droit* dans les adjudications d'immeubles de faillite. Art. 565 de la loi du 18 avril 1851 sur les faillites. Il est généralement admis qu'elle y opère comme condition résolutoire. Déc., 19 septembre 1870, M. 1871, p. 133. Comp. SCHICKS, *vo Adjudication*, n° 19.

(2) La clause de l'acte d'adjudication sur surenchère qui constate que l'acquéreur primitif a reçu le remboursement du prix qu'il avait payé, est passible du droit de quittance, conformément au principe général de l'art. 11 sur les dispositions indépendantes. Comp. M. 1871, p. 177.

vient, est d'opérer une subrogation rétroactive; l'acquéreur primitif, qui se nomme alors *commandé*, se trouve remplacé par le tiers qui prend le nom de *command*.

La théorie de la déclaration de command est complètement étrangère aux principes du droit civil. Il est impossible, en effet, d'après ces principes, qu'un individu trouve *au regard des tiers* un titre de propriété dans un acte où *son nom* ne figure point. Le code civil admet sans doute qu'on peut acquérir directement par un mandataire ou un gérant d'affaires, mais il faut pour cela que le mandant ou le maître soit *désigné* dans l'acte du mandataire ou du gérant, afin qu'il y trouve le principe de sa propriété. Qu'importe qu'il y ait mandat ou gestion d'affaires, si le mandataire ou le gérant agit en son nom, sans faire connaître *son mandant ou son maître*! Dès l'instant de la vente avec faculté d'élire command, le vendeur est dessaisi de son droit de propriété qui passe à l'acheteur sous une condition résolutoire; puis la condition s'accomplit et une nouvelle transmission s'opère par la déclaration de command acceptée, le command se substitue au commandé et devient propriétaire de la chose vendue. Sans doute, à raison de la volonté commune des parties, vendeur, commandé et command, ce dernier est censé avoir acquis *ab initio*, mais cet accord des intéressés ne peut faire qu'au regard des tiers le command se trouve propriétaire en vertu d'une vente où son nom n'a pas été prononcé. La déclaration de command *acceptée* devrait donc toujours donner ouverture à un nouveau droit proportionnel, comme opérant à la fois la *résolution* de la vente consentie au commandé et une *vente nouvelle entre le vendeur et le command*.

262. Par faveur, moyennant le strict accomplissement des conditions prescrites, la déclaration de command, en matière de vente, n'est point envisagée comme un acte *translatif*; elle est traitée comme si le command trouvait dans l'acquisition du commandé son titre *immédiat* de propriété. L'art. 68, § 1, 24^o, admet qu'elle s'incorpore à l'acte de vente et ne forme avec lui qu'une seule et

même transmission du vendeur au command. Comp. *Observations* au M. 1899, p. 341.

Accomplie en dehors des conditions prescrites par l'art. 68, § 1, 24^o, toute déclaration de command, vraie ou simulée, constitue une *seconde transmission du commandé au command*, à la suite d'une première transmission opérée entre le vendeur et le commandé. L'art. 69, § 5, 4^o, et § 7, 3^o, la soumet au droit de vente conformément au principe général de l'art. 4 (*supra* n^o 253). La perception de ce second droit de vente suppose évidemment que la déclaration irrégulière est *acceptée* par le command déclaré; tant qu'elle n'est pas acceptée, elle ne constitue qu'une *offre* de revendre, une simple sollicitation.

263. Disposition exceptionnelle, l'art. 68, § 1, 24^o, ne favorise la déclaration de command qu'en matière de *vente* de meuble ou d'immeuble. On ne peut donc en étendre l'application en matière de *bail*. Le fisc belge décide avec raison que toute déclaration de command (acceptée) en matière de bail doit être traitée comme renfermant une cession de bail. Déc., 21 novembre 1862, M. 1863, p. 93.

264. Il ne faut pas exiger l'observation des diverses conditions requises par l'art. 68, lorsqu'une prétendue déclaration de command faite par l'adjudicataire se trouve insérée dans l'acte même de l'adjudication. C'est qu'en ce cas il n'y a pas deux opérations juridiques distinctes et successives, réunies dans le même écrit: une adjudication et une déclaration de command. L'enregistreur ne doit jamais s'attacher au sens littéral des termes; il n'y a là qu'une seule opération juridique: une adjudication faite à un mandataire ou gérant d'affaires qui a déclaré *incontinent* la personne, mandant ou maître, pour laquelle il a enchéri du consentement du vendeur. SCHICKS, v^o *Command*, nos 36 et 37.

265. Il existe des règles spéciales sur les déclarations de command faites dans les adjudications sur saisie de biens immeubles ou de rentes constituées sur particuliers, etc. THOMAS, *Coordination*, p. 39, note 1.

§ 1. — DES RÈGLES FIXÉES PAR LA LOI ORGANIQUE.

I. — *Application de l'art. 68, § 1, 24^o.*

266. La première condition fixée par l'art. 68, § 1, 24^o, est que *la faculté d'élire command ait été réservée dans l'acte d'adjudication ou le contrat de vente*. Par *contrat* de vente, la loi entend l'acte d'une vente de gré à gré, tandis que par *acte d'adjudication*, elle entend l'acte d'une vente aux enchères publiques. La loi ne prescrit aucune formule spéciale; il suffit que les termes employés ne laissent planer aucun doute sur la nature de la faculté introduite en faveur de l'acquéreur. L'acte d'une adjudication se compose parfois de plusieurs écrits séparés; la réserve est valablement insérée dans le *cahier des charges* de l'adjudication, même lorsqu'il est matériellement distinct de l'écrit qui constate l'accord des volontés.

Si, tout en réservant au profit de l'adjudicataire la faculté d'élire command, le cahier des charges la subordonne à certaines *conditions*, il est clair que l'observation de ces conditions est de rigueur; on ne saurait dire que la déclaration a lieu en vertu de la faculté réservée au contrat lorsqu'elle ne satisfait point aux conditions que le vendeur y a insérées. Il arrive parfois que le cahier des charges interdit à l'acquéreur d'élire plusieurs commands au lieu d'un seul; cette interdiction doit être respectée, à peine de déchéance du bénéfice de notre art. 68. Déc., 27 octobre 1909, M. 1909, p. 382.

267. Il faut, en deuxième lieu, que *la déclaration soit faite par acte public*. Cette condition est injustifiable en présence de celle qui va suivre, mais il n'est pas permis de s'en écarter; quand la loi accorde un dégrèvement *contra rationem juris*, il faut regarder comme condition *sine qua non* de ce dégrèvement, l'accomplissement exact des conditions prescrites.

268. La troisième condition est que *la déclaration soit notifiée au fisc dans les vingt-quatre heures de l'adjudication ou du contrat*. C'est la déclaration seule qui doit être faite par

acte public et notifiée dans les vingt-quatre heures; *l'acceptation du command*, qui est nécessaire pour former le lien civil, ne doit pas intervenir dans les mêmes conditions.

Il est évident que la notification de la déclaration de command n'est plus nécessaire, lorsque l'acte même de cette déclaration est présenté à l'enregistrement dans les vingt-quatre heures de l'adjudication ou du contrat. En pratique, on ne notifie la déclaration par ministère d'huissier que quand l'enregistrement effectif de l'acte de déclaration ne peut plus être obtenu dans le délai légal, à cause de la fermeture du bureau.

L'art. 11 de la loi des 18-27 mai 1791, sur l'ouverture des bureaux (supra n° 80), ne concerne que les heures d'enregistrement des actes; cette disposition n'empêche pas la régularité d'un exploit d'huissier fait à la personne ou au domicile du receveur pendant les heures légales des significations, telles qu'elles sont déterminées par l'art. 1037 c. proc. SCHICKS, v° *Command*, n° 20. Comp. B. J. 1861, col. 945.

La notification ne doit avoir pour objet que la *substance de la déclaration*; il n'est pas nécessaire que l'huissier donne *copie du texte même de l'acte* qui en a été dressé. Si la loi avait voulu prescrire la communication littérale de la déclaration elle aurait dit: *par acte public notifié*, au lieu de se servir de ces termes: *par acte public*, et *notifiée*. Cass. 23 novembre 1893, P. 1894, 1, 47, M. 1894, p. 65.

269. Le délai de la déclaration et de sa notification est de *vingt-quatre heures*. Cette expression se rencontre encore à l'art. 68, § 1, 40°, concernant les actes de résiliation. Comment faut-il l'entendre? Doit-on la prendre au pied de la lettre, ou bien veut-elle simplement indiquer le *jour* qui suit l'adjudication ou le contrat? L'intérêt de la question est que les règles de computation ne donneront pas les mêmes résultats dans les deux cas. Si le délai est de vingt-quatre heures véritablement, et non d'un jour, c'est par heures qu'il faut compter, *de momento ad momentum*, et on doit les compter toutes indistinctement, même celles de nuit. Si le délai est d'un jour révolu, il faut admettre

que le délai comprend toute la journée du lendemain de l'adjudication ou du contrat, en vertu de la règle *dies a quo non computatur in termino*. Dans le doute, nous préférons prendre l'expression de la loi au sens usuel: *dans l'espace d'un jour révolu*, dit Littré. Comp. Cass., 25 juillet 1861, P. 1862, 1, 7, M. 1861, p. 318 et 331.

Dans les deux systèmes d'interprétation, on s'accorde à décider que lorsque le jour qui suit l'adjudication ou le contrat est un dimanche ou un jour de fête légale, le délai n'expire que le surlendemain. Les premiers argumentent de l'art. 25, al. 2. Les autres se fondent simplement sur l'absurdité qui résulterait de la solution contraire; le délai légal serait alors entièrement illusoire. M. 1872, p. 193; DICT. ENR., v^o *Command*, n^o 91.

270. Le point de départ du délai est-il la vente elle-même, ou seulement l'acte qui est dressé ultérieurement pour en constater l'existence? Cette question présente de l'intérêt au cas de vente verbale suivie, dans les trois mois, de la rédaction d'un acte contenant la réserve d'élire command; si le point de départ du délai est la vente elle-même, la réserve insérée dans l'acte est inefficace: elle produit, au contraire, tout son effet utile si ce point de départ est l'acte instrumentaire de la vente.

Il faut décider que le délai court de la vente, ainsi que l'indique formellement le texte de notre article: dans les vingt-quatre heures de *l'adjudication ou du contrat*. Tel est d'ailleurs l'esprit de la loi: le délai de la déclaration de command est très court, précisément afin d'empêcher, autant que possible, que les reventes échappent à l'impôt; le système contraire permet à l'acquéreur de se procurer *trois mois* pour trouver le sous-acquéreur qu'il cherche. Déc., 17 octobre 1873, M. 1873, p. 381.

Si le point de départ du délai est la vente elle-même, il faut cependant tenir compte du principe que la condition suspensive sous laquelle une vente est conclue en empêche l'effet translatif (supra n^o 149); la vente ne devient parfaite qu'à l'arrivée de la condition. Aussi faut-il décider que lorsqu'une adjudication avec faculté d'élire command est subordonnée à la condition *suspen-*

sive de non-surenchère dans la quinzaine⁽¹⁾, le délai pour la notification de la déclaration de command ne commence à courir qu'après l'expiration du délai de la surenchère. SCHICKS, *vo Command*, n° 15.

271. Une quatrième condition est que *la déclaration soit pure et simple*. Cette condition n'est pas formellement écrite dans la loi de l'an VII, comme elle l'était dans la loi des 5-19 décembre 1790, mais elle résulte de l'essence même de l'institution. Le but de la déclaration de command est uniquement de *subroger* un nouvel acheteur, le command, à l'acheteur primitif; cette subrogation exige qu'il ne soit rien innové soit quant à l'*objet*, soit quant au *prix* et aux *conditions* de la vente originaire, que la propriété du commandé soit annihilée sans laisser d'impression sur sa tête. Autrement il y aurait contradiction manifeste entre la réalité de l'acte et sa dénomination de *déclaration* de command.

L'art. 68, § 1, 24^o, cesse donc d'être applicable et le droit de revente doit être perçu lorsque le déclarant stipule une augmentation du prix ou des charges, modifie les délais établis pour le paiement, change la nature du bien vendu ou le grève de certaines charges à son profit. Dans tous ces cas, le déclarant ne s'efface pas sans avoir fait acte de maître; il ne met point le command à sa place comme si celui-ci avait contracté dès l'origine avec le vendeur. Comp. Bruxelles, 12 avril 1894, P. 1895, 2, 134, M. 1894, p. 161.

Il est admis en pratique que la déclaration ne cesse pas d'être pure et simple lorsque, à défaut d'interdiction dans le cahier des charges (supra n° 266), l'adjudicataire d'un fonds vendu en bloc et moyennant un prix unique le *divise* entre plusieurs commands et opère entre eux une ventilation du prix; le fisc perçoit seulement autant de droits fixes qu'il y a de commands recevant des lots différents. Déc. 27 octobre 1869, M. 1870, p. 30; SCHICKS

(1) La surenchère peut être établie comme condition suspensive aussi bien que comme condition résolutoire; il suffit de rédiger la clause en ces termes: l'adjudicataire ne sera propriétaire que s'il ne survient pas de surenchère dans la quinzaine.

v^o *Command*, n^o29. Il semble cependant difficile d'admettre qu'en pareil cas l'adjudicataire sorte du fonds sans y avoir fait acte de maître!

272. Les quatre conditions légales remplies, la déclaration de command ne subit que le droit de formalité. Le fisc n'est pas autorisé à rechercher si, lors de la vente, l'acheteur primitif agissait ou non pour le compte d'autrui. Quand même il serait constant, en fait, que le commandé et le command étaient absolument étrangers l'un à l'autre, l'acte de déclaration n'encourrait pas le droit proportionnel, bien que l'hypothèse soit exclusive de toute idée de mandat ou de gestion d'affaires. Ainsi, en cas de refus d'un premier command élu, on peut en élire un second, un troisième, tant que le délai fatal de vingt-quatre heures n'est pas expiré. Il est même de jurisprudence qu'on peut élire pour command une société qui n'existe que du jour même de la déclaration. Quand la loi positive a formulé les conditions d'existence d'une institution juridique, il n'est plus permis d'en limiter l'application par les considérations doctrinales qui ont pu lui servir d'introduction dans l'ancien droit. DICT. ENR., v^o *Command*, n^o 32.

273. On a dit (supra n^o 262) que la déclaration de command, faite dans les conditions légales, *s'incorpore à l'acte de vente* et ne forme avec lui qu'un seul et même tout. La perception à établir sur l'acte de vente doit, dès lors, se régler d'après la modification que la déclaration apporte à cet acte, en y substituant le command au commandé. Ainsi la quittance du prix, donnée par le vendeur au command, dans l'acte même de déclaration, n'est passible d'aucun droit particulier, par application de notre art. 10. Il faut même décider que si c'est le vendeur qui est élu command, ce qui peut paraître singulier, mais ce qui n'est interdit par aucune loi, il n'y a pas de mutation du tout; la vente et la déclaration de command seront enregistrées, l'une comme l'autre, au droit fixe. DICT. ENR., v^o *Command*. n^{os} 43 et 107.

II. — Applications du principe de l'art. II.

274. L'acte de déclaration de command qui satisfait aux con-

ditions légales peut engendrer l'exigibilité d'un droit particulier, à raison des *dispositions indépendantes* qui y sont insérées. Telle est la clause par laquelle le command intervenant s'engage à rembourser au déclarant le prix que celui-ci a payé de ses deniers dans l'acte de vente; elle donne ouverture au droit d'obligation. Ce serait le droit de quittance, et non le droit d'obligation, qui serait exigible, si l'acte constatait le remboursement immédiat des deniers avancés par le déclarant⁽¹⁾. Déc., 18 mai 1896, M. 1899, p. 341.

275. Il importe au vendeur que l'adjudicataire sous réserve de command ne puisse se dégager du contrat en se substituant un insolvable. Aussi le cahier des charges subordonne-t-il toujours l'exercice de la faculté d'élire command à la condition que l'adjudicataire *restera obligé* vis-à-vis du vendeur au paiement du prix et à l'exécution des charges de la vente. Cette clause n'empêche pas la déclaration de command à intervenir d'être pure et simple et de bénéficier de la faveur de notre art. 68; elle n'apporte, en effet, aucun obstacle à la résolution de la propriété de l'adjudicataire, au cas de déclaration de command. Mais n'est-elle pas de nature à entraîner, par application de la théorie des dispositions indépendantes, l'exigibilité d'un *droit de cautionnement* sur l'acte de la déclaration acceptée qui s'unit à l'acte de l'adjudication?

Il faut examiner à quel titre le commandé se trouve engagé. Est-il obligé comme *devenant garant ou caution* du command, solidairement ou non, le droit de cautionnement est certainement exigible. Mais est-il obligé comme *conservant par rapport au vendeur la qualité d'acheteur*, tenu comme tel, solidairement avec le command élu, du paiement du prix et des charges, sa déclaration n'ayant pour effet que de résoudre ses droits, mais non ses obligations, le droit de cautionnement n'est point dû

(1) Lorsque la déclaration du command est considérée comme une seconde vente, parce qu'elle ne réunit pas les conditions requises, la clause qui y constate le paiement du prix fait par le command au *vendeur primitif* est passible du droit de quittance, ce dernier étant créancier du déclarant et non du command. DICT ENR., v^o *Command*, n^o 110.

parce qu'on n'aperçoit *aucune obligation nouvelle, distincte*, à laquelle ce droit puisse s'appliquer; le commandé est alors, non une *caution solidaire* du command, mais un *codébiteur solidaire* du prix de vente. Telle est la jurisprudence belge. Cass., 30 juin 1881, P. 1881, 1, 331, M. 1881, p. 241. La jurisprudence française et la plupart des auteurs admettent cependant l'existence du droit de cautionnement, par le motif qu'un codébiteur solidaire non intéressé dans la dette n'est, au fond, qu'une caution solidaire, art. 1216 et 2021 c. c.; mais cette observation n'est exacte qu'au point de vue des rapports des *codébiteurs entre eux*, elle ne l'est pas au regard du *créancier envers lequel la dette a été contractée*; cela suffit pour exclure la perception du droit en question. Comp. R. P. 1907, p. 311.

§ 2. — DES RÈGLES FIXÉES PAR LES LOIS SUR LA SAISIE
IMMOBILIÈRE ET LA SAISIE DES RENTES.

276. L'art. 47 de la loi du 15 août 1854 sur la saisie immobilière déroge à notre loi organique ⁽¹⁾.

Aux termes de cet article, la faculté d'élire command est *de droit* pour l'adjudicataire dans les ventes sur saisie; il n'est donc pas nécessaire que la réserve de command soit insérée dans le cahier des charges de l'adjudication.

Il ne faut pas non plus que la déclaration de command soit faite par *acte public*, et *notifiée* au receveur de l'enregistrement.

La seule condition qui soit exigée expressément, c'est que la déclaration soit *reçue dans les vingt-quatre heures par le notaire qui a procédé à l'adjudication*, ou qu'elle *lui soit signifiée dans le même délai* si elle est faite sous signature privée ou par acte d'un autre notaire.

277. Pas plus que l'art. 68 de la loi organique, l'art. 47 de la loi de 1854 ne dispose que la déclaration doit être *pure et simple*. Mais on sait que cette condition est de l'essence même de la matière; il était inutile que le législateur de 1854 fit une

(1) Les art. 78 et 101 de la même loi et les art. 14 et 23 de la loi de la même date sur la saisie des rentes renvoient aux dispositions de cet art. 47.

précision que le législateur de l'an VII avait jugée superflue.

278. D'après le second alinéa de l'art. 47, la déclaration de command reçue par le notaire commis doit être inscrite au pied du procès-verbal de l'adjudication; celle qui lui est signifiée doit être mentionnée au pied du procès-verbal. On s'accorde à considérer cette formalité comme *purement réglementaire*; son omission ne saurait avoir pour conséquence de soumettre la déclaration au droit proportionnel.

279. Le dernier alinéa de l'art. 47 dispose que l'adjudicataire est garant de la solvabilité et de la capacité civile de son command, sans toutefois que cette garantie donne lieu à un droit d'enregistrement particulier.

SECTION. 3. — Des actes de résiliation.

280. La révocation ou résolution d'un acte peut procéder d'une cause primitive et inhérente à ce contrat même: condition résolutoire qui y avait été insérée par les parties ou par la loi elle-même, ou bien nullité dont le contrat avait été entaché à sa naissance (nullité radicale). La révocation s'opère alors sans un nouvel accord de la volonté des parties; elle a lieu de plein droit dans le cas de l'art. 960 et dans ceux de condition résolutoire expresse; elle n'a lieu que par voie de jugement dans les cas des art. 956 et 1184 et dans ceux de nullité.

Il est certain que l'acte civil par lequel les parties constatent simplement la réalisation d'une condition qui a opéré de plein droit, et la réintégration de l'aliénateur dans la propriété des biens qu'il avait transmis, ne peut donner ouverture à un droit de mutation. En acquiescant à la résolution, l'acquéreur n'opère aucun déplacement de la propriété, il se borne à avouer un fait accompli sans sa volonté (supra nos 188 et 189).

Il est généralement admis que l'acte *civil* (par opposition à *judiciaire*, supra nos 191 et 192) d'une révocation pour cause de nullité radicale ou pour l'une des causes des art. 956 et 1184 doit toujours être considéré comme un acte de *rétrocession* véritable, tombant sous l'application des § 5, 1^o, et 7, 1^o, de l'art. 69.

C'est un principe de droit civil, en effet, qu'il ne saurait y avoir de destruction *rétroactive* d'un contrat par la seule volonté des parties; les *conventions* d'annulation ou de résolution sont toujours sans effet à l'égard des tiers; elles ne peuvent être, vis à vis du fisc, que des actes de résiliation. *R. E.* 1901, p. 120; LAURENT, XXIV, nos 370 et 371, et XXIX, nos 106 à 109.

281. La révocation d'un contrat peut procéder d'un nouvel accord de la volonté des parties: elles décident de tenir pour non venu ou anéanti le contrat qu'elles avaient formé entre elles. Art. 1134, al. 2. Cette révocation ne saurait effacer une transmission accomplie; le fait consommé échappe à la puissance humaine. Aussi le résiliation d'un contrat translatif opère-t-il toujours et nécessairement une transmission nouvelle.

D'ordinaire, la nouvelle transmission engendrée par le résiliation d'un contrat translatif est de même nature que la première, et se trouve, par conséquent, passible du même droit proportionnel. Cependant il peut arriver que l'acte de résiliation d'une donation entre vifs n'opère pas une nouvelle transmission à titre gratuit, mais une rétrocession à titre onéreux, à raison du défaut de tout *animus donandi*. Il en est ainsi notamment lorsque le résiliation n'est convenu que pour mettre fin à des difficultés survenues entre les parties. Cass. fr., 24 août 1869, D 1870, 1, 35, M. 1870, p. 34; Figeac, 14 août 1897, M. 1898, p. 165.

282. Par exception, l'art. 68, § 1, 40°, exempte de tout droit de rétrocession le résiliation d'un contrat translatif, sous les trois conditions suivantes:

1° Qu'il soit *pur et simple*. Il faut qu'il remette les parties dans leur état primitif, absolument comme si le contrat résilié n'avait pas existé;

2° Qu'il soit fait par *acte authentique*. Un acte sous seing privé enregistré dans le délai ci-après ne suffirait point;

3° Qu'il soit fait *dans les vingt-quatre heures* de l'acte résilié. Comme dans la matière de la déclaration de command, s'élève la question de savoir ce que le législateur a entendu dire par l'expression *dans les vingt-quatre heures* (supra n° 269).

283. L'acte *résilié* échappe-t-il au droit proportionnel, aussi bien que l'acte de résiliation?

Cette question ne se présentait pas sous l'empire de la loi organique. Aux termes de l'art. 42 de cette loi, le résiliation étant un *acte en conséquence* du contrat résilié, ne pouvait être reçu sans enregistrement préalable de ce dernier; dès lors le droit de ce contrat était perçu nécessairement. Le résiliation ne devait donc faire naître qu'une difficulté de *restitution*, évidemment résolue pour la négative par l'art. 60. Mais aujourd'hui la loi du 5 juillet 1860 permet de présenter simultanément à l'enregistrement l'acte de résiliation et l'acte résilié; ce n'est plus une question de restitution, c'est une question d'*exigibilité* qui s'élève. Il est généralement admis que le droit proportionnel reste exigible sur l'acte résilié; c'est que l'art. 68, § 1, 40^e, est une exception aux règles ordinaires de l'art. 69; or il est muet sur le sort de l'acte résilié; on violerait un principe incontestable d'interprétation si on appliquait par analogie la disposition exceptionnelle qu'il contient. Déc. fr., 11 décembre 1895, M. 1897, p. 85.

CHAPITRE III.— DES CONTRATS FAVORISÉS PAR LA LOI FISCALE.

SECTION 1. — Des contrats de mariage.

284. D'après le principe de l'art. 4, le droit de mutation devait être établi sur la plupart des contrats de mariage. Seuls les contrats portant adoption du régime de la *communauté légale* ou du régime de la *séparation de biens* devaient échapper normalement à la perception de ce droit.

C'est par faveur pour le mariage que l'art. 68, § 3, 1^o, tarife au droit fixe de 7 fr. tous les contrats de mariage indistinctement.

§ 1.— DES DISPOSITIONS PRÉVUES PAR L'ART. 68, § 3, 1^o.

285. Par *contrats de mariage*, à l'art. 68, § 3, 1^o, il faut entendre toutes les conventions qui ont pour objet de régir l'*association conjugale, quant aux biens*, art. 1387 c. c., en

d'autres termes, toutes les conventions qui rentrent dans le cadre du titre V au livre III du code civil.

Les déclarations, par les futurs époux, de ce qu'ils apportent eux-mêmes en mariage, et la reconnaissance par le futur époux, d'avoir reçu la dot de la future, sont du cadre du contrat de mariage; aussi notre texte dispose-t-il qu'elles ne donnent pas lieu à un droit particulier. R. N. 1906, p. 701.

286. Toute stipulation relative au régime des biens présents et à venir des futurs époux est couverte par la perception du droit de 7 fr.

Il n'y a pas à distinguer entre les régimes dénommés et réglés par le code civil et ceux qui résultent des combinaisons arbitraires des parties.

Il n'y a pas non plus à distinguer, quant aux régimes en communauté, entre ceux qui diminuent la consistance de la communauté légale et ceux qui l'augmentent, ni entre ceux qui laissent subsister la règle du partage égal de la communauté et ceux qui y dérogent dans les termes de l'art. 1525. Déc., 21 septembre 1887, M. 1887, p. 366.

Il y a cependant une difficulté : des avantages, parfois considérables, doivent résulter pour l'un ou l'autre des époux de l'adoption de tel ou tel régime exceptionnel de communauté ; n'est-ce pas alors le cas d'appliquer la restriction finale de notre texte, *sans aucune stipulation avantageuse entre eux*, pour admettre la perception d'un droit particulier ? La réponse est que les stipulations avantageuses, au sujet desquelles notre texte fait une réserve, ne sauraient subir le droit particulier qu'à titre de *libéralités éventuelles* ; or il est de principe, en droit civil, que les avantages qui résultent des conventions matrimoniales sont considérés comme produits par des conventions à titre onéreux, entre associés, et non par des dispositions à titre gratuit. *Ce n'est que par exception, et seulement dans l'intérêt des enfants du premier lit d'un époux binube*, qu'ils sont traités comme de véritables libéralités.

287. Quelques auteurs considèrent la clause de préciput comme constitutive d'une libéralité de biens à venir, lorsqu'elle est sti-

pulée au profit de la femme *même pour le cas où elle renoncerait à la communauté*. C'est pourquoi ils la jugent passible du droit établi par l'art. 68, § 3, 5°. L'opinion commune des civilistes est aujourd'hui bien fixée dans ce sens que la clause de préciput doit toujours être regardée comme une simple convention matrimoniale, et non comme une libéralité. La conséquence fiscale de cette doctrine civile est que la clause reste couverte par le droit établi sur le contrat de mariage. R. E., 1910, p. 709.

288. Que penser de la clause d'attribution de la totalité de la communauté au survivant des époux ou à l'un d'eux? Les civilistes distinguent généralement selon qu'elle *laisse* ou qu'elle *retire* aux héritiers de l'autre époux la faculté de reprendre les capitaux tombés dans la communauté du chef de leur auteur. Le second terme de cette distinction entraînerait la perception du droit particulier d'institution contractuelle, de l'art. 68, § 3, 5°. Mais la jurisprudence française repousse maintenant la doctrine des auteurs en décidant que la clause d'attribution de la totalité de la communauté ne cesse pas d'être une pure convention matrimoniale même dans l'hypothèse où elle porte sur les *apports ou capitaux* aussi bien que sur les simples acquêts de la communauté. S'il en est ainsi, la clause ne peut jamais donner ouverture à un droit particulier d'enregistrement (1).

289. Il arrive quelquefois que le contrat de mariage attribue au survivant des époux soit la *propriété même de certains biens de la communauté*, soit seulement la *faculté d'en acquérir la propriété*, moyennant une certaine somme à verser dans la masse commune. Il est reconnu que ces clauses ne donnent ouverture à aucun droit particulier. Elles rentrent, en effet, dans le cadre du contrat de communauté, qui est bien plus large que celui du contrat de société ordinaire. Déc., 10 septembre 1890, M. 1890, p. 325; Déc. fr., 17 novembre 1891, R. P. 1891, p. 722; Trib. Gand, 13 février 1907, M. 1909, p. 89.

(1). Il n'est ici question des clauses de préciput et de partage inégal de la communauté qu'au point de vue de l'enregistrement du contrat de mariage. On examinera au second volume le caractère spécial de ces clauses au point de vue de l'application des droits de succession, selon l'art. 7 de la loi du 17 décembre 1851.

§ 2 — DES DISPOSITIONS INDÉPENDANTES DU RÉGIME MATRIMONIAL.

290. Dans les al. 1 et 3 de son 1^o et l'al. 2 de son 5^o, notre art. 68, § 3, réserve formellement l'application de l'art. 11 aux diverses *libéralités* que les époux se font entre eux comme à celles qui leur sont faites par des parents ou des étrangers. Il a cru inutile d'exprimer, tant la chose allait de soi, que l'art. 11 reste aussi applicable aux *conventions à titre onéreux* que les futurs époux font avec des tiers, et même à celles qu'ils font entre eux à côté de leurs conventions matrimoniales.

291. Nous avons appliqué plus haut, n^o 286, ce principe de droit civil que les clauses dérogatoires à la règle du partage égal de la communauté ne sont pas réputées des avantages sujets aux règles relatives aux donations, mais des conventions de mariage entre associés.

Mais il faut observer que les futurs époux sont libres de régler leurs intérêts pécuniaires ainsi que bon leur semble, de se faire une *donation mutuelle* en même temps qu'un contrat de communauté. Rien ne les empêche d'établir entre eux une communauté qui restera gouvernée par la règle de l'égalité du partage, et de convenir, d'autre part, que l'époux survivant recueillera tout ou partie des droits de son conjoint dans la communauté, *à titre de libéralité* émanée de ce dernier. Pareille stipulation clairement exprimée ne constitue plus une clause des conventions matrimoniales, mais une institution contractuelle réciproque entre les futurs époux (1). C'est ainsi que l'art. 68, § 3, 5^o, doit être appliqué au contrat de mariage qui porte que les futurs époux, *voulant se donner des preuves de mutuel attachement*, se font *donation*, l'un à l'autre et au survivant d'eux, des acquêts de la communauté. Cass. fr., 9 février 1875, D, 1875, 1, 265.

Lorsqu'il y a *doute* sur la volonté des parties, il convient de considérer la stipulation en question comme une clause de communauté conventionnelle plutôt que comme une donation mutuelle de biens à venir. Il est même de jurisprudence administrative

(1) L'intérêt civil des parties à procéder de la sorte est de soumettre l'attribution dont il s'agit à l'application des règles de fond afférentes aux donations

que l'emploi des seuls termes *donner, donation*, ne suffit pas pour exclure l'idée d'une simple convention de communauté. SCHICKS, v^o *Contrat de mariage*, n^o 16.

292. Il a été d'usage, dans certaines provinces, de rédiger l'acte anténuptial dans les seuls termes que voici : *Les comparants voulant régler leurs conventions matrimoniales, ou en vue du mariage projeté entre eux, se font réciproquement donation de tous les biens qu'ils laisseront à leur décès*. Cette rédaction si laconique n'avait d'autre but que d'éviter la perception du droit de contrat de mariage; mais elle exposait les contractants à l'immense danger de la nullité de leur institution contractuelle réciproque. La jurisprudence civile a repoussé l'action en nullité dont on l'avait saisie, en décidant qu'un tel acte présentait tout d'abord le caractère d'un *contrat de mariage adoptant le régime de la communauté légale*. Il y a stipulation de communauté, a dit la Cour de Gand, non seulement dans l'acte qui renferme une déclaration formelle des époux à cet égard, mais encore dans tout acte où les futurs époux, contractant *en vue ou en considération de leur mariage, ne s'expliquent pas expressément sur le régime* qui doit gouverner leur union. La conséquence fiscale de cette interprétation civile a été la perception du droit de contrat de mariage, indépendamment du droit exigible sur l'institution contractuelle. Circ., 16 mars 1889, M. 1889, p. 102.

293. Les déclarations d'apports et les reconnaissances de réception de dot donnent souvent ouverture à des droits particuliers, lorsqu'elles ne sont pas faites dans les conditions déterminées par l'art. 68, § 3, 1^o.

La déclaration des apports de chacun des futurs peut certes indiquer l'origine des biens apportés sans devenir passible pour cela du droit proportionnel. Mais il en est autrement quand la tierce personne dont l'apport provient figure elle-même comme *partie au contrat*; l'énonciation de l'origine des biens constitue alors entre le futur époux déclarant et cette tierce partie une disposition indépendante, donation, obligation ou libération, qui subit selon son espèce, un droit particulier. Comp.

M. 1869, p. 197; Cherbourg, 13 janvier 1904, B.J. 1905, col. 133; Domfront, 15 juillet 1904, R. N. 1905, p. 445.

La reconnaissance du versement de la dot n'est plus affranchie du droit proportionnel lorsqu'elle émane, non du futur époux, mais d'un tiers quelconque intervenant; c'est alors une reconnaissance ordinaire, soumise au droit d'obligation. Ainsi la clause qui constate que la dot de la future a été payée au père du futur est passible du droit de l'art. 69, § 3, 3^o, exactement comme si le futur avait reçu la dot et l'avait aussitôt *déposée* entre les mains de son père.

294. Les clauses d'attribution au conjoint survivant soit du droit de propriété même, soit de la simple faculté d'acquérir, ne sont évidemment plus des conventions de mariage et entre associés, lorsqu'elles ont pour objet non des biens communs, mais des *biens propres* à l'époux prémourant. Mais il y a difficulté sur la nature du droit particulier à leur appliquer. Est-ce le droit de formalité de l'art. 68, § 1, 51^o, du chef de vente conditionnelle ou de promesse de vente selon qu'il s'agit de l'attribution de la propriété même ou seulement de la faculté d'acquérir, ou bien est-ce le droit spécial de l'art. 68, § 3, 5^o, du chef d'institution contractuelle? Le fisc établit la perception du droit de l'art. 68, § 3, 5^o; il décide notamment que la clause qui attribue au survivant des époux la faculté de reprendre sur estimation des biens propres de la succession du prémourant, renferme une véritable libéralité dont l'objet consiste dans l'avantage que cette faculté pourra offrir au survivant. Déc. 23 janvier 1893, M. 1899, p. 101. Comp. R. N. 1908, p. 218 et 273.

SECTION 2. — Des actes de société.

295. Tout contrat de société suppose essentiellement des apports effectués par chacun des associés. Les choses les plus diverses peuvent faire l'objet d'un apport; le plus souvent c'est de l'argent ou des biens en nature, meubles ou immeubles. Les apports en propriété de corps certains font l'objet d'une *transmission définitive*, soit que la société constitue une personne morale, soit qu'elle n'ait pas une individualité juridique distincte de celle

des associés; ils sont, dans le premier cas, acquis directement à l'être moral, la société, et cessent complètement d'appartenir aux associés apporteurs; dans le second cas, il y a également transmission, mais elle porte sur la copropriété seulement, au lieu de porter sur la propriété exclusive, et elle s'opère, non plus au profit d'un être moral, qui n'existe pas, mais au profit de chaque associé réciproquement. De même, la promesse d'apporter une somme d'argent rend l'apporteur *débiteur*, soit de la société, personne morale, soit de la collectivité des associés. Ces considérations suffisent pour montrer que c'est contrairement à la décision de principe de l'art. 4 que notre art. 68, § 3, 4^o, ne soumet qu'au droit fixe de 7 fr. l'acte de formation de société (1). Cass. fr., 22 décembre 1904, D. 1905, 1, 209.

- 296. Autrefois Pothier n'envisageait l'apport social comme n'opérant de transmission définitive qu'en ce qui concerne la jouissance des biens apportés; il enseignait que chaque associé en *conserve conditionnellement la propriété* jusqu'à l'événement du partage. Cette doctrine est abandonnée aujourd'hui par tous les civilistes, mais il en reste une trace importante dans la jurisprudence fiscale de la Cour de cassation de France. Cette Cour décide, par une série ininterrompue d'arrêts, que si la mise en société d'un bien mobilier ou immobilier déterminé échappe à la perception immédiate du droit de transmission à titre onéreux, ce droit devient rétroactivement exigible sur l'acte constitutif, dès que, par l'effet de la dissolution et du partage de la société, le bien en question se trouve attribué à un associé autre que celui qui l'avait apporté à la société. Ce système ne s'explique véritablement que comme une *mesure préventive de la fraude du droit de mutation*. Il prémunit le fisc contre le danger de la formation de *sociétés fictives* qui déguiseraient des mutations ordinaires opérées entre les prétendus associés (supra n^o 136, in fine). Cass. fr., 22 avril 1909, R. E. 1909, p. 458. Comp. R. *crit.*, 1901, p. 267, et 1905, p. 473; R. E. 1910, p. 718.

(1) Par une faveur spéciale du législateur, les actes constitutifs de certaines sociétés sont enregistrables *gratis*. THOMAS, *Coordination*, n^o 98.

§1. — DES DISPOSITIONS PRÉVUES PAR L'ART. 68, § 3, 4^o.

297. Par *actes de société* à l'art. 68, § 3, 4^o, il faut entendre tous les actes qui rentrent dans la définition de l'art. 1832, c.c., sans qu'il y ait à distinguer entre les sociétés civiles et les sociétés commerciales.

Il ne faut pas confondre les *associations sans but lucratif* et les *sociétés* proprement dites ⁽¹⁾. L'acte qui porte formation d'une association sans but lucratif n'est prévu spécialement par aucun texte; il est soumis aux règles ordinaires du droit fiscal, c'est-à-dire qu'il est enregistrable au droit de mutation ou au simple droit de formalité, selon qu'il opère ou non un effet translatif entre les parties contractantes. Déc., 15 janvier 1890, M. 1890, p. 110; Cass. fr., 4 août 1909, R. P. 1909, p. 708.

C'est aux seuls principes du droit civil qu'il faut recourir pour décider si un acte qui se présente comme un acte de société ne constitue pas plutôt un acte de *vente*, de *louage* d'ouvrage ou d'industrie, de *prêt*, etc. Il est parfois très difficile de distinguer la société de ces divers contrats, tant il y a d'analogie entre eux.

A quel droit l'acte constatant des *modifications aux statuts* d'une société donne-t-il ouverture? Si les changements sont tels qu'ils emportent dissolution de la société et création d'une société nouvelle, c'est évidemment notre art. 68, § 3, 4^o, qui se trouve applicable; s'ils n'empêchent pas la société de subsister, l'acte doit être enregistré au droit de l'art. 68, § 1, 6^o, comme simple acte de complément. Dans quels cas les changements apportés aux statuts ont-ils cette conséquence que la société cesse en réalité d'exister pour faire place à une société nouvelle, c'est là encore une question de pur droit civil ou commercial qui ne rentre pas dans notre enseignement.

298. L'art. 68, § 3, 4^o, n'affranchit les actes de société du droit de mutation que s'ils *ne portent ni obligation, ni libération, ni transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés ou autres personnes*. Evidemment cette restriction ne concerne

(1) Le bénéfice dont il s'agit à l'art. 1832 est un bénéfice pécuniaire. NYSENS et CORBIAU, *Sociétés commerciales*, 1, nos 123 à 126.

pas indistinctement toutes les obligations, libérations ou transmissions contenues dans les actes de société; l'entendre de cette manière absolue, ce serait rendre illusoire la disposition même de la loi, car alors l'exception absorberait complètement la règle et ne lui laisserait aucun champ d'application. D'un autre côté, il ne faut pas l'entendre en ce sens restreint que la perception du droit de mutation ne serait réservée que pour les transmissions entre les associés eux-mêmes ou avec des tiers, et que toutes les transmissions indistinctement entre les associés et la société jouiraient d'une complète immunité.

Ce que la loi a voulu dire, c'est qu'il faut appliquer à l'acte de société, comme à tout autre, la théorie des dispositions indépendantes, consacrée par l'art. 11: l'acte de société, quand il est *pur et simple*, n'est soumis qu'au droit de 7 fr; lorsqu'il contient des *dispositions indépendantes*, il subit, en outre, le droit particulier afférant à chacune d'elles, et selon son espèce. Il faut donc distinguer les clauses translatives qui sont de la nature du contrat de société, en constituent les éléments corrélatifs et nécessaires, et les clauses translatives qui ne rentrent pas dans le *cadre légal du contrat de société*, alors même qu'elles auraient quelque connexité avec lui, et qu'elles seraient intervenues entre l'un des associés, d'une part, et la société, d'autre part. Comp. Cass., 15 décembre 1898, P. 1899, 1, 51, M. 1899, p. 57, 14 mars 1901, P. 1901, 1, 171, M. 1901, p. 161, 2 mai 1907, P. 1907, 1, 179, M. 1907, p. 193.

299. Il est indubitable que l'art. 68, § 3, 4^o, couvre les clauses qui constatent les apports sociaux proprement dits, soit en industrie, soit en meubles ou immeubles, et celles qui fixent les bases de la répartition des bénéfices et des pertes. Toutes ces clauses sont de l'essence du contrat de société.

Le caractère propre de *l'apport social* ou *pur et simple* est qu'il n'a pour contre valeur que des droits sociaux, *intérêts* ou *actions dans la société*: le droit de venir au partage des bénéfices sociaux pendant le cours de la société, et celui de venir au partage du fonds social lors de la dissolution de la

société. L'apport social n'est fait qu'en vue des bénéfices à réaliser par la société; il est soumis à tous les risques de l'entreprise.

L'apport reste pur et simple, encore que l'associé reçoive comme contre valeur, non des actions ordinaires, mais des actions de priorité ou privilégiées, si le privilège consiste uniquement dans un droit de préférence à exercer sur la répartition des *bénéfices* sociaux.

L'apport reste aussi pur et simple, alors même qu'il est grevé d'une réserve de jouissance au profit de l'associé apporteur. L'apport, en ce cas, a simplement pour objet, en tout ou partie, une nue propriété. R. E. 1903, p. 447; R. P. 1911, p. 166.

§ 2. — DES DISPOSITIONS INDÉPENDANTES
DU CONTRAT DE SOCIÉTÉ.

I. — *Des clauses d'apport à titre onéreux.*

300. Toutes les fois qu'un associé reçoit en retour de ce qu'il apporte à la société, non seulement des droits sociaux, *intérêts ou actions* dans la société, mais encore des valeurs fermes soustraites aux risques de l'entreprise, du *numéraire* ou bien des *obligations* payables à tout événement alors même que la société serait en perte, l'apport n'est plus simplement la mise sociale dont il s'agit à l'art. 1832 c. c.; il constitue, jusqu'à concurrence des contre-prestations en question, l'objet d'un autre contrat à titre onéreux, vente, bail, marché-vente ou marché-louage, prêt, etc., annexé au contrat de société et passible, selon son espèce, d'un droit particulier. Cass. 28 février 1867, P. 1867, 1, 182, M. 1867, p. 81; Cass. fr., 6 mai 1903, R. E. 1903, p. 445.

Les exemples abondent dans la jurisprudence. L'apport d'une usine, à la charge pour la société de supporter telle ou telle dette qui la grève, est une vente dont le prix consiste dans le montant de la dette que la société s'engage à acquitter (1).

(1) On déguise souvent cet apport à titre onéreux sous l'apparence d'un simple *mandat* donné à la société de payer la dette dans les conditions de l'art. 1999 c. c. En pareil cas, l'*acte instrumentaire* ne peut être passible que

Liège, 9 mars 1901, M. 1901, p. 209; Seine, 18 mai 1909, R. E. 1910, p. 88. L'apport d'un droit de bail, à la charge pour la société de payer les loyers ou fermages à échoir, implique une cession de bail. Trib. Gand, 14 décembre 1904, R. N. 1905, p. 704; Seine, 25 juillet 1910, R. E. 1910, p. 803. L'apport de travaux ou de fournitures, à la charge pour la société de payer une certaine somme à l'apporteur, implique un marché-louage ou un marché-vente. Cass. fr., 14 janvier 1878, M. 1878, p. 259; Seine, 5 mai 1893, M. 1893, p. 385.

Dans tous ces exemples, il est supposé que la dette à acquitter ou les autres contre-prestations à fournir par la société doivent être prélevées sur le *fonds social*. S'il était stipulé qu'elles doivent être prélevées *exclusivement sur les bénéfices sociaux*, l'apport resterait pur et simple, puisqu'il continuerait d'être exposé entièrement aux risques de l'entreprise. R. E. 1910, p. 387, note; SCHICKS, *vo. Société*, n° 21.

301. Que décider quant à la clause qui alloue un traitement à l'associé chargé de la gestion des affaires sociales? La jurisprudence française décide d'une manière absolue que cette clause est essentiellement inhérente au contrat de société. Cass. fr., 25 juin 1890, D. 1891, 1, 55, R. P. 1890, p. 460. La jurisprudence belge distingue avec raison: le traitement doit-il être uniquement prélevé sur les bénéfices sociaux, ou bien, à défaut de bénéfices, doit-il être compris parmi les frais généraux de la société et prélevé à ce titre sur le fonds social; dans le premier cas, la clause n'est relative qu'à la distribution des bénéfices et l'apport d'industrie reste ainsi pur et simple; dans le second, la clause soustrait le traitement du gérant aux risques sociaux et l'apport renferme ainsi un marché-louage. Cass., 15 avril 1869 et 13 novembre 1873, P. 1869, 1, 201, et 1873, 1, 343, M. 1869, p. 129, et 1874, p. 1.

302. L'apport qui n'est fait que moyennant des intérêts ou

d'un second droit fixe, celui de procuration. Mais il appartient au fisc de relever la simulation, ainsi que cela sera rappelé plus loin (n° 302). Gand, 9 février 1905, B. J. 1905, col. 708; R. N. 1909, p. 17.

actions dans la société ne devient pas rétroactivement à titre onéreux, lorsque l'apporteur vend ses droits sociaux à ses coassociés peu après la passation de l'acte de société. L'apport doit toujours être apprécié en lui-même, tel qu'il a eu lieu lors de la formation de la société, sans égard aux faits survenus depuis. Une fois la société constituée sérieusement, il est loisible à chaque associé de disposer en faveur de n'importe qui des actions qui lui ont été attribuées, sans que le caractère de son apport puisse se trouver modifié après coup.

Mais il importe toujours de réserver le droit du fisc de poursuivre la perception du droit de mutation immobilière en rétablissant le véritable caractère des actes présentés à la formalité (supra n° 136). Il est fondé à faire la preuve, même par simples présomptions humaines, que le prétendu apporteur, devenu cédant d'actions, n'avait jamais eu l'intention de faire réellement partie de la société et que son apport, pur et simple en apparence, n'avait servi qu'à déguiser une *vente immédiate entre lui et la société*. Bruxelles, 14 novembre 1907 et 24 décembre 1910, M. 1907, p. 386, et 1911, p. 57; Liège, 12 juillet 1910, P. 1911, 2, 58; DICT. ENR., v° *Société*, n° 458; SCHICKS, v° *Société*, n° 28. Comp. R. *pratique des sociétés*, 1896, p. 203.

II. — Des clauses relatives au versement des apports.

303. En principe, la clause qui constate le versement de l'apport de chacun des associés ne donne ouverture à aucun droit particulier (1). Mais il faut pour cela que la reconnaissance du versement émane des *associés qualifiés à cet effet*. Arg. de l'art. 68, § 3, 1^o, al. 2.

Il est indubitable que si cette reconnaissance émane d'un *tiers* intervenant à titre de *dépositaire* pour le compte de la société,

(1) Il est admis que l'acte dressé postérieurement à la formation de la société et portant réalisation pure et simple de l'apport *promis* par l'un des associés doit être considéré comme un acte d'*exécution* au sens de l'art. 68, § 1, 6^o. Ce serait un acte de *dation en paiement* s'il constatait le remplacement d'un apport en numéraire par un apport en d'autres biens meubles ou immeubles. Déc. 27 octobre 1871, M. 1872, p. 22.

elle est passible du droit de l'art. 69, § 3, 3^o, du chef de reconnaissance de dépôt de somme chez un particulier. Cass., 9 décembre 1892, P. 1893, 1, 48, M. 1893, p. 25.

304. La loi des 18 mai 1873-22 mai 1886 sur les sociétés commerciales n'exige point que les administrateurs d'une société anonyme soient nommés par l'acte de constitution de la société; ils peuvent être nommés par un acte postérieur. D'autre part, d'après l'art. 29 de cette loi, la constitution d'une société anonyme requiert notamment que chaque action soit libérée d'un dixième au moins par un versement en numéraire ou un apport en nature, et que l'accomplissement de cette condition soit constaté dans un acte authentique. Quand les administrateurs ne sont point nommés par l'acte de constitution de la société, les fondateurs ont certainement qualité, en vertu des art. 30 à 34, pour affirmer dans cet acte notarié la libération effective des actions jusqu'à concurrence d'un dixième, et cette affirmation suffit pour répondre aux prescriptions de l'art. 29.

La pratique notariale a été établie pendant longtemps d'une manière plus formaliste: l'acte de constitution mentionnait que le versement du dixième était fait, sous les yeux du notaire, *entre les mains d'un des associés qui s'en chargeait pour le compte de la société*. Le fisc a considéré, avec raison, que cette clause surabondante était l'expression d'un contrat particulier conclu entre les associés et l'un d'eux, à côté du contrat de société. L'associé nanti des deniers exhibés lors de la passation de l'acte n'avait, en effet, aucunement qualité pour les appréhender au nom de la société; il ne pouvait en être chargé que comme *dépositaire* ou *mandataire* institué par ses cocontractants. Comp. Cass., 14 mars 1901, P. 1901, 1, 171, M. 1901, p. 161, 5 mai 1904, P. 1904, 1, 227, M. 1904, p. 217, et 23 mars 1905, P. 1905, 1, 170, M. 1905, p. 193.

La question de savoir quel droit particulier il fallait percevoir en pareil cas, dépendait absolument de l'interprétation de la clause litigieuse; y voyait-on un mandat, ce n'était que le droit fixe de l'art. 68, § 1, 36^o; y voyait-on un dépôt, c'était le droit

proportionnel de l'art. 69, § 3, 3^o. R. N. 1900, p. 425; SCHICKS, *vo Société*, n^o 68.

La pratique notariale s'est modifiée de telle manière que la controverse ne présente plus aujourd'hui d'intérêt pratique.

III. — *Des clauses de cession éventuelle de part sociale.*

305. Les contrats de société renferment fréquemment des promesses de cession de part sociale subordonnées à l'éventualité du prédécès ou de la retraite des promettants. Ces clauses, qui constituent toujours des dispositions indépendantes, peuvent se trouver stipulées comme *promesses synallagmatiques* ou bien comme simples *promesses unilatérales acceptées*. On appelle les premières *cessions obligatoires*, les secondes *cessions facultatives*.

306. Il y a cession obligatoire lorsqu'il est stipulé qu'en cas de prédécès ou de retraite de l'un des associés, *sa part sociale appartient aux autres*, moyennant un certain prix à payer par ces derniers. C'est là une *vente conditionnelle*; la clause est passible d'un droit de formalité lors de l'enregistrement de l'acte, et d'un droit de mutation lors de la réalisation de l'événement. La mutation s'opère de *plein droit* au moment même du décès ou de la retraite dont il s'agit, sans qu'il soit besoin d'un nouveau consentement des associés restants; aussi le droit proportionnel devient-il rétroactivement exigible sur la clause en question de l'acte de société, conformément aux principes généraux sur l'accomplissement des conditions (supra n^o 153 à 155). Seine, 1^{er} février 1902, M. 1903, p. 13. Comp. Déc. 19 octobre 1895, M. 1895, p. 366.

307. Il y a cession facultative lorsqu'il est stipulé qu'en cas de prédécès ou de retraite de l'un des associés *les autres auront la faculté d'acquérir sa part*, moyennant un certain prix qu'ils auront à payer. Ce n'est là qu'une *promesse unilatérale de vente conditionnelle*; la cession ne pourra se réaliser que par l'*option* des associés restants ou survivants manifestant leur *volonté d'acquérir*. Aussi cette clause, qui donne bien ouverture à un

droit de formalité lors de l'enregistrement de l'acte, ne peut-elle jamais devenir passible rétroactivement d'un droit de mutation, lors de la retraite ou du décès qui y est prévu. Le droit de mutation ne pourra être perçu que sur un nouvel écrit formant *titre de l'acceptation* de la promesse. Seine, 10 novembre 1904, M. 1905, p. 227; R. N. 1908, p. 17.

308. Quel est le droit de mutation à percevoir, au cas de cession obligatoire, sur l'acte même de la cession, et, au cas de cession facultative, sur l'acte de l'acceptation? Cela dépend du point de savoir si la société qui continue à exister entre les cessionnaires jouit ou non de la *personnification juridique*. Constitue-t-elle une personne morale, c'est le droit de cession d'actions, tel qu'il est fixé par l'art. 69, § 2, 6^o (1). N'est-elle pas revêtue de la personnalité, c'est le droit ordinaire de vente tel qu'il est déterminé par l'art. 69, § 5 ou § 7, suivant la nature des biens formant le fonds social. Bruxelles, 23 avril 1877, M. 1877, p. 277; Courtrai, 12 août 1882, M. 1883, p. 11; Bruxelles, 18 mai 1892, M. 1892, p. 193; (voir aussi supra n^o 204).

TITRE VII.

Système de la loi du 15 mai 1905 sur les actes de partage (2).

CHAPITRE I. — INTRODUCTION.

309. La loi organique de l'an VII tarifait spécialement le partage et la licitation. Le partage était frappé d'un droit fixe de 7 fr. lorsqu'il était pur et simple; il subissait en outre le droit de mutation à titre onéreux lorsqu'il était fait avec soulte ou retour. Art. 68, § 3, 2^o; art. 69, § 5, 7^o, et § 7, 5^o. Quant à la licitation, elle

(1) L'art. 69, § 2, 6^o, s'applique aux cessions d'intérêts dans les sociétés revêtues de la personnalité aussi bien qu'aux cessions d'actions proprement dites. SCHICKS, *vo Cession d'actions*, nos 3 et 4.

(2) HAUCHAMPS, *De l'enregistrement des actes de partage*, Bruxelles, 1911.

était tarifée au droit de vente sur les parts et portions acquises, sans aucune distinction entre les acquéreurs, aussi bien les copropriétaires que les étrangers (1). Art. 69, § 5, 6°, et § 7, 4°.

Ce système n'était pas en harmonie avec le droit civil français qui a toujours imprimé un caractère purement déclaratif au partage et aux actes équipollents à partage. Il n'y avait pas là seulement une *inelegantia juris*, il y avait encore et surtout une grave atteinte à la justice distributive, parce que les conséquences rigoureuses du système de la loi de l'an VII ne se faisaient sentir le plus souvent que sur les petits héritages: « Rien de plus aisé s'il s'agit » d'une grosse indivision, d'une succession opulente, que de la » répartir également entre les ayants droit. Cela devient plus difficile si les biens indivis ne représentent qu'une fortune moyenne; » il sera rare qu'ils se prêtent à la confection de lots absolument » égaux; le partage avec soulte sera la règle. Et cela devient tout » à fait impossible si l'indivision ne comprend qu'une habitation, » qu'une petite exploitation rurale avec le mobilier qui en dépend. » Alors c'est ou bien l'acquisition forcée par l'un des copropriétaires de toutes les parts de ses co-intéressés et la perception » du droit proportionnel sur la valeur entière de ces parts, ou » c'est la réalisation de l'immeuble commun par une vente à un » étranger et la disparition de ce *bien de famille* dont toute la » nouvelle législation « sociale » s'efforce d'assurer la formation ».

310. La loi du 15 mai 1905 ne distingue plus entre les partages purs et simples, les partages avec soulte et les licitations; son art. 6 abroge expressément toutes les dispositions de la loi de l'an VII citées au numéro précédent. Elle établit un nouveau droit proportionnel, au taux de 0,25 p. c., sur tous les actes de partage et actes équipollents à partage. Ce léger droit proportionnel

(1) La licitation immobilière et le partage dont la soulte devait s'imputer sur des immeubles étaient ainsi des opérations *translatives* d'immeubles, au regard de la loi fiscale; il y avait lieu dès lors de leur appliquer les art. 22 et 38 de la loi organique ou l'art. 4 de la loi de l'an IX, selon qu'il s'agissait d'un acte privé ou d'une convention verbale.

est le prix de la force probante attachée par la loi civile à l'acte instrumentaire d'une convention dont l'effet déclaratif est toujours important. *Véritable droit d'acte sensu stricto*, il ne peut être dû au fisc que dans les *conditions* des art. 20 et 23 de la loi organique de l'an VII; mais aussi lui est-il dû, dans ces conditions, quelle que soit la *situation* des biens qui sont l'objet de l'acte soumis à la formalité (supra nos 34, 41 et 55).

311. En vue de faciliter la rédaction des actes de partage (et actes équipollents), l'art. 1^{er}, al. 6, de la loi de 1905 déroge à deux dispositions de principe de la loi de l'an VII:

Litt. *a*. Il écarte l'application de l'art. 11 en établissant des règles toutes spéciales sur la matière des actes de partage *contenant plusieurs dispositions* (supra nos 164 et suiv.).

Litt. *b*. Il fait exception à l'art. 23 en autorisant l'*usage d'actes non enregistrés* dans les actes notariés de partage (supra nos 66 et suiv.).

CHAPITRE II. — DES ACTES AUXQUELS LE TARIF DE 0,25 P. C. EST APPLICABLE.

SECTION 1. — Règles générales.

312. L'art. 1^{er} classe en trois catégories les actes auxquels le droit de 0.25 p. c. est applicable.

Il prend soin d'exclure toute distinction entre les actes des opérations *mobilières* et ceux des opérations *immobilières*.

313. Il convient de rappeler que, contrairement à l'enseignement de tous les auteurs, le fisc belge prétend qu'il n'y a pas à distinguer entre les actes affectés de condition suspensive et les actes purs et simples ou affectés de condition résolutoire (supra n° 151). Comp. DICT. ENR., v° *Partage*, n° 106. Le droit de 0.25 p. c. serait donc applicable à l'acte déterminé par l'art. 279 c. c., dès avant la prononciation du divorce.

§ 1. — DES PARTAGES.

314. La première catégorie d'actes visés par l'art. 1^{er} est celle

des *actes portant partage partiel ou total, provisoire ou définitif*. Le partage proprement dit est la convention à titre onéreux par laquelle les contractants mettent fin à l'*indivision* qui existe entre eux, en substituant des parts matériellement distinctes, appelées *parts divisées*, aux parts indistinctes, appelées *parts indivises*, qu'ils avaient jusque-là.

Le partage suppose essentiellement une indivision préexistante ; mais il n'y a à distinguer ni quant à la *nature du droit indivis*, pleine propriété, nue propriété ou usufruit, ni quant à la *cause de l'indivision*, succession, communauté ou société.

La loi exclut toute distinction entre le *partage total* et le *partage partiel*. L'*abandonnement avant partäge*, c'est-à-dire l'acte par lequel un objet de la masse indivise est attribué à l'un des copropriétaires avec stipulation que cet objet sera imputé sur ce qui lui reviendra lors du partage définitif, est un partage partiel.

La loi exclut également toute distinction entre le *partage définitif* et le *partage provisoire*. Par partage provisoire, la loi entend notamment : 1° le *partage provisionnel*, c'est-à-dire le partage qui porte seulement sur la jouissance des droits indivis ; 2° le *partage définitif qui n'est pas fait entre tous les indivisaires, à raison de l'incapacité ou de l'absence de l'un d'eux*, mais dans lequel tous les contractants se constituent *mutuellement garants* pour le cas où le défaillant, après son retour ou la cessation de son incapacité, ne ratifierait pas le partage fait sans lui ⁽¹⁾.

315. En droit civil, autre chose est le partage proprement dit qui suppose une indivision préexistante, et autre chose est le partage d'ascendant. Le lotissement opéré dans le partage d'ascendant n'est passible d'aucun droit particulier. Le partage est-il fait par donation entre vifs, l'acte donne simplement ouverture au droit de donation tel qu'il est établi par l'art. 5 de la loi du 1^{er} juillet 1869. Le partage est-il fait par testament, l'acte donne ouver-

(1) Quant au procès-verbal de partage judiciaire clôturé conformément à l'art. 980 c. proc., voir Déc., 12 mars 1910, *Ann.* 1910, p. 294.

ture au droit fixe de l'art. 68, § 3, 5^o, de la loi de l'an VII et au droit de succession des lois de 1817 et de 1851. Déc., 24 juin 1909, M. 1909, p. 230.

Toutefois il importe de signaler deux cas qui se présentent de temps en temps dans la pratique :

1^o Un ascendant se borne à attribuer ses biens *indivisément* à tous ses descendants; il ne leur assigne que des parts intellectuelles ou fractions mathématiques, *sans opérer aucun lotissement entre eux*. Pareil acte n'est pas une donation-partage d'ascendant, mais une donation tout court. Aussi l'acte ultérieur par lequel les descendants donataires se répartiront les biens donnés sera-t-il soumis au droit de 0.25 p. c. à titre de partage, et non pas au simple droit fixe comme acte de complément.

2^o Un ascendant ne se borne pas à partager ses propres biens entre ses descendants; il leur impose en même temps la *répartition matérielle des biens dont ceux-ci sont déjà copropriétaires à un titre quelconque*, par exemple en leur qualité d'héritiers d'un autre ascendant mort antérieurement. Pareil acte renferme deux dispositions juridiquement indépendantes l'une de l'autre : une donation-partage faite par l'ascendant, et un partage consenti entre indivisaires, entre cohéritiers dans l'exemple proposé. La première donne ouverture au droit de donation de la loi de 1869, la seconde au droit de partage de notre loi de 1905. Circ., 3 mars 1863, M. 1863, p. 100.

§ 2. — DES CESSIONS ÉQUIPOLLENTES A PARTAGE.

316. La deuxième catégorie d'actes visés par l'art. 1^{er} est celle des *actes portant cession à titre onéreux, par voie de licitation ou autrement, entre tous les copropriétaires, de parts ou de portions indivises*. Cette disposition est conforme à l'enseignement de la majorité des civilistes sur le caractère déclaratif des actes équipollents à partage.

Elle exclut la cession *à titre gratuit*, qui est toujours et nécessairement *translative*. LES SUCCESSIONS, n^o 331.

Quant à la cession *à titre onéreux*, elle refuse de distinguer si elle s'opère *par voie de licitation ou de toute autre manière*;

de plus, elle se garde de prétendre que l'acte doit *faire cesser complètement l'indivision* entre les intéressés ⁽¹⁾.

Mais elle exige absolument que l'acte soit passé *entre tous les indivisaires* intervenant les uns comme cédants, les autres comme cessionnaires. La cession à titre onéreux qui n'a lieu qu'*entre quelques-uns seulement des indivisaires* reste soumise au droit de vente tel qu'il est établi par la loi organique de l'an VII. C'est en ce point seulement que la loi de 1905 s'écarte de la jurisprudence *civile* de notre Cour de cassation sur les conditions d'application du principe de l'art. 883 c. c. LES SUCCESSIONS, nos 333 et 334.

Il ne faut pas exagérer la condition fixée par notre texte que la cession ait lieu entre tous les copropriétaires. Si l'acte par lequel un indivisaire achète la part de l'un de ses conjoints donne lieu à la perception du droit de vente, l'acte ultérieur par lequel ce même indivisaire achètera les parts des autres ne pourra donner ouverture qu'à l'application du droit de partage. Ce second acte, en effet, portera cession à titre onéreux entre *tous les copropriétaires actuels* du bien indivis. R. N. 1909, p. 197.

317. La cession de droits successifs n'est pas autre chose qu'une cession de droits indivis, non dans des biens déterminés, mais dans cette universalité juridique qui s'appelle le patrimoine. La cession à titre onéreux de droits successifs est donc un acte équipollent à partage, au sens de notre art. 1^{er}, 2^o, lorsqu'elle a lieu entre tous les cohéritiers.

OBSERVATION SUR LES § PRÉCÉDENTS.

318. L'*inégalité des lots* dans le partage ou la *vileté du prix* dans la cession de droits indivis n'est pas exclusive du caractère onéreux de la convention et ne peut donc empêcher l'application de notre

(1) Ainsi n'est passible que du droit de 0.25 p. c. l'acte intervenu entre les héritiers et portant cession à titre onéreux à l'un d'eux par les autres de leurs parts dans une créance de l'hérédité, tous les autres biens restant dans l'indivision. Déc., 31 décembre 1908, M. 1909, p. 22.

art. 1^{er}. Il est certain, d'autre part, que le prétendu copartageant ou cédant qui ne reçoit qu'un lot ou un prix *dérisoire* n'est pas un contractant à titre onéreux, mais un *donateur* qui gratifie ses consorts. La cession de droits indivis faite à un prix dérisoire tombe purement et simplement sous l'application du tarif des donations entre vifs; le partage où l'un des lots est dérisoire donne ouverture au droit de donation sur la *portion* indivise qui appartenait à celui qui n'a été qu'un copartageant fictif, et au droit de partage sur les biens qui ont été répartis entre les copartageants véritables.

§ 3. — DES LIQUIDATIONS DE SOMMES OU VALEURS
DÉPENDANT D'UNE UNIVERSALITÉ JURIDIQUE.

319. La troisième catégorie d'actes visés par l'art. 1^{er} est celle des *actes portant liquidation de sommes ou valeurs dépendant ou formant le prix de biens dépendant d'une communauté conjugale, d'une succession, d'une société*. Cette disposition contraire à la jurisprudence qui était établie en Belgique, a été inspirée par l'enseignement de tous les civilistes contemporains et par la jurisprudence française sur le caractère déclaratif des *opérations de liquidation préalables au partage* d'une universalité juridique. Art. 829, 830, 1467 et suiv., 1872 c. c. Cass. fr., 6 décembre 1910, R. P. 1911, p. 210. L'acte portant liquidation des récompenses actives et passives de communauté, des rapports de succession, etc., préliminaire nécessaire du partage, ne peut donc donner ouverture qu'au droit de 0,25 p. c., et non plus comme autrefois à des droits de reconnaissance de dette, de quittance, de dation en paiement, etc.

320. Le 3^o de notre art. 1^{er} est étranger à la liquidation des récompenses actives et passives de la femme, lorsque celle-ci ou ses héritiers ont *renoncé à la communauté*. L'acte de cette liquidation demeure sous l'empire du droit commun de la loi organique de l'an VII. Gand, 29 mars 1909, M. 1909, p. 153. Il ne peut être traité comme un acte d'exécution ou de complément, même si les récompenses sont dues en vertu d'actes enregistrés

(supra n° 178). S'il constate la débiteur d'une somme déterminée, il est passible du droit d'obligation; en constate-t-il à la fois la débiteur et le paiement, il n'est passible que du droit de libération si le paiement est fait en deniers, mais il est passible du droit de vente si l'époux débiteur n'obtient sa libération que par une dation en paiement. R. N. 1910, p. 483.

OBSERVATION SUR LES § PRÉCÉDENTS.

321. Il ne peut y avoir d'indivision à l'égard des créances de sommes ou valeurs que lorsqu'elles dépendent d'une universalité juridique, succession, communauté conjugale ou société. Comp. art. 832 c. c. L'acte qui porte répartition entre les intéressés de créances ne provenant pas d'une universalité juridique reste soumis au droit de cession de créance en vertu des principes de la loi de l'an VII. Déc., 31 décembre 1908, M. 1909, p. 22.

SECTION 2. — Règles spéciales.

322. Ces règles spéciales résultent de la loi du 22 pluviôse an VII et des art. 2 et 4 de notre loi de 1905.

323. La loi de 1905 ne renferme aucune disposition qui modifie les règles spéciales de la loi du 22 pluviôse an VII sur les ventes par adjudication publique d'objets mobiliers. D'après les termes précis de cette loi de pluviôse, les seules constatations que les officiers instrumentants (notaires ou huissiers) ont à faire dans leurs procès-verbaux concernent exclusivement les *faits matériels d'adjudication de tel et tel lot à tel et tel prix*; ils n'ont aucune mention à faire des *adjudicataires eux-mêmes* et des *conventions* que ceux-ci ont conclues. COURS DE DROIT NOTARIAL, nos 234 et suiv. Le droit de *vente* établi par la loi de pluviôse continue donc d'être exigible sur le prix total des divers lots adjugés à la requête de plusieurs vendeurs copropriétaires, encore qu'il soit énoncé au procès-verbal que tel ou tel lot a été adjugé à *l'un des colicitants*. Bruges, 27 juillet 1909, B. J. 1909, col. 1236. Comp. Circ., 17 janvier 1908, *Ann.* 1908, p. 96.

324. L'auteur du projet de loi de 1905 avait cru superflu d'exclure par un texte *ad hoc* l'application du 2^o de l'art. 1^{er} aux cessions qui se réalisent successivement en vertu du contrat par lequel des indivisaires ont stipulé que la part de chaque pré-mourant accroîtra aux survivants. Il lui avait paru qu'un contrat *aléatoire* ne pouvait jamais être tenu pour un acte équipollent à partage. Le législateur a jugé prudent de prévenir toute difficulté sur ce point en écrivant la disposition de l'art. 2: « Le droit de 0.25 p. c. n'est pas applicable aux actes renfermant une clause de réversion ou d'accroissement, *laquelle reste soumise, lors de son exécution, aux droits exigibles d'après les lois existantes* ». Les cessions qui se réalisent au décès de chacun des contractants restent donc certainement passibles du droit de mutation (à titre onéreux) établi par l'art. 69 de la loi organique de l'an VII, en ses § 5 et 7, droit de 2,70 p. c. s'il s'agit de meubles, droit de 5,50 p. c. s'il s'agit d'immeubles; la perception en est faite selon toutes les règles relatives aux mutations qui s'opèrent par l'effet de l'accomplissement d'une condition suspensive (supra nos 154 à 157, où il faut observer spécialement l'application jurisprudentielle de l'art. 4 de la loi du 27 ventôse an IX) (1).

325. L'art. 4 de la loi de 1905 a pour but d'empêcher des *simulations* d'indivision et de partage ou acte équipollent à partage, qui auraient servi à éluder à peu près complètement la perception du *droit de mutation*. Sans cette disposition, il aurait été facile de frauder le fisc par la passation de deux *actes successifs* dont le *premier, vente, échange ou donation*, aurait créé une certaine indivision entre l'aliénateur et l'acquéreur ou aurait introduit l'acquéreur dans une indivision déjà établie, et dont le *second, partage avec soulte ou acte équipollent à partage*, aurait attribué à cet acquéreur tout le restant de la propriété; seul le premier acte aurait subi le droit de mutation, le second aurait bénéficié du droit de 0.25 p. c.

(1) Comment la pratique réussit à éviter l'application de cet art. 2 et à obtenir le bénéfice du 2^o de l'art. 1^{er}, voir *Ann.* 1911, p. 40 et p. 65.

Cet article constitue une règle exceptionnelle, et jusqu'à un certain point tout arbitraire, qui déjoue la fraude en la rendant inutile. Il se traduit en ce sens que, dans l'hypothèse visée, l'acte de partage ou équipollent à partage doit être considéré, pour la perception de l'impôt, comme formant, *à sa date*, au profit du nouveau propriétaire exclusif, le titre d'une *vente* ayant pour objet la *totalité des biens* qui lui sont attribués. Déc. 10 mars 1906, M. 1906, p. 125.

326. Pour que le droit de vente soit ainsi applicable à un acte de partage ou de cession équipollente à partage, il faut l'accomplissement de ces deux conditions :

1^o Que l'acte ait pour effet de réunir la *totalité* des biens entre les mains d'un seul des indivisaires. L'art. 4 ne concerne pas l'acte qui ne constitue qu'un acheminement vers la cessation complète de l'indivision.

2^o Que l'indivisaire dans les mains duquel l'acte réunit la totalité des biens n'ait eu qualité pour y figurer qu'en vertu d'une *acquisition conventionnelle* de part indivise. L'art. 4 ne s'applique pas si ce copartageant ou cessionnaire était entré dans l'indivision par la voie d'une succession ab intestat ou testamentaire ou en vertu d'une dissolution de société ou de communauté. Mais s'agissant d'une acquisition conventionnelle, il n'y a pas à distinguer si elle a été faite par *cet individu lui-même* ou par un de ses *auteurs*. Art. 4, al. 2.

Par exception, l'art. 4 ne s'applique pas au cas d'acquisition conventionnelle, lorsque l'indivision s'était formée par un contrat d'*acquisition en commun* dans lequel le copartageant ou cessionnaire avait été lui-même partie soit en personne, soit par un de ses auteurs. Art. 4, al. 2, in fine.

327. On a hésité sur le point de savoir si l'art. 4 s'applique au cas où l'acquisition conventionnelle d'une part indivise a eu lieu *antérieurement à la loi de 1905*. La jurisprudence s'est prononcée avec raison pour l'affirmative. L'article ne porte pas « Lorsqu'un tiers *acquerra* conventionnellement une part indivise », mais bien « *a acquis* ». Sans doute, les acquisitions antérieures au vote de

la loi *peuvent* n'avoir pas été inspirées par une intention de fraude, mais c'est un procédé familier au législateur fiscal, lorsqu'il redoute la fraude, d'édicter une règle générale de perception applicable à tous les cas, qu'il y ait fraude ou non. Cass., 2 février 1911, P. 1911, 1, 115, M. 1911, p. 65.

328. La perception du droit de vente sur la totalité des biens qui forment l'objet de l'acte, d'après leur valeur à ce jour, subit une atténuation que commandait le principe *Non bis in idem* : le fisc doit déduire du montant de la perception la somme que le copartageant ou cessionnaire a payée antérieurement du chef de son acquisition conventionnelle de part indivise. Pour opérer cette déduction, le fisc n'a pas à examiner la nature du titre, vente, échange ou donation, par lequel l'acquisition a été faite; le seul point qu'il ait à considérer, c'est le montant de l'impôt qui a été perçu antérieurement.

CHAPITRE III. — DE L'ASSIETTE DU DROIT DE 0,25 P. C.

SECTION 1. — Principe.

329. Aux termes de l'alinéa 5 de l'art. 1^{er}, « le droit est perçu sur la valeur de tous les biens dont l'acte fait cesser l'indivision, soit entre tous les copropriétaires, soit à l'égard d'un ou de plusieurs d'entre eux, et, *plus généralement, sur le montant total des sommes et valeurs actives dont l'acte détermine le sort, sans distraction des charges* ».

Ce texte ne distingue pas entre les clauses relatives aux capitaux de l'indivision et celles relatives aux fruits qu'ils ont produits. Huy, 27 octobre 1910, B. J. 1911, col. 188. Il exclut toute distinction entre les clauses qui constatent des attributions effectives entre les divers copartageants et celles qui sont relatives à des opérations dépendantes du partage. Déc., 20 mars 1906, M. 1906, p. 133. Enfin il prohibe formellement de défalquer de l'actif imposable tout ou partie des dettes communes; en aucun

cas, la base du droit ne peut être influencée par l'existence d'un passif quelconque ⁽¹⁾.

330. Si la loi ne fait aucune distinction entre les biens indivis dont l'acte détermine le sort, elle ne permet point d'asseoir le droit de 0.25 p. c. sur des biens que l'acte présente comme étrangers à la masse commune.

Il ne peut être question de tenir compte ni des *biens propres* de l'une ou l'autre des parties, dont l'acte de liquidation se borne à constater la *reprise en nature*, ni des stipulations de *sommes étrangères à la masse commune*, qui sont faites à titre de *soult*es ou de *prix de licitation*.

SECTION 2. — Applications du principe.

331. Le droit doit être perçu sur tous ceux des biens de l'indivision qui sont compris dans les dispositions de l'acte de partage ou de liquidation; même sur ceux qui sont *attribués indivisément* à deux ou plusieurs des copartageants, sur ceux qui sont *prélevés* par l'un des copartageants à titre de reprise de communauté, sur ceux qui ne sont *rapportés qu'en moins prenant*, enfin sur ceux qui ne sont indiqués dans l'acte que comme les *objets du mandat* conféré à l'un des copartageants de les vendre et d'en appliquer le prix au paiement des dettes de la masse ⁽²⁾. Déc., 20 mars 1906, M. 1906, p. 133.

332. Au cas de cession équipollente à partage, le droit doit être perçu sur *l'intégralité des biens licités ou cédés de gré à gré* entre les indivisaires, et non pas seulement sur les parts et portions acquises par l'adjudicataire ou le cessionnaire. Il arrive ainsi,

⁽¹⁾ Cela est parfaitement rationnel: l'utilité résultant pour les parties d'un acte qui substitue dans leur patrimoine la propriété exclusive de certains biens à la propriété indivise d'un ensemble de biens, n'est ni plus ni moins grande selon que ces biens sont ou ne sont pas grevés de dettes.

⁽²⁾ Mais il serait excessif de considérer comme matière imposable ceux des biens de la masse commune que les indivisaires n'ont fait qu'*énumérer* dans l'acte, sans les comprendre dans aucune de ses *dispositions*. *Ann.* 1911, p. 69.

quand l'indivision existait entre un grand nombre de personnes, que la cession des droits de l'une d'elles aux autres peut procurer au fisc une perception plus avantageuse que celle qui était réglée par la loi de l'an VII.

333. Au cas de liquidation d'une universalité juridique, le droit doit être perçu, en principe, sur *toutes les créances qui figurent à l'acte*, même sur celles qui sont dues par l'une ou l'autre des parties, encore qu'elles s'éteignent par voie de confusion ou de compensation.

Il importe toutefois de faire une réserve au sujet des liquidations de communauté conjugale. Il arrive fréquemment que si la communauté avait droit à des récompenses à charge de l'un ou l'autre des époux, celui-ci avait droit également à des reprises ou récompenses à charge de la communauté. Selon les principes du droit civil, ces récompenses actives et passives ne sauraient être considérées comme des créances distinctes, indépendantes les unes des autres; elles constituent les éléments d'un compte unique et indivisible, dont le reliquat seul est à considérer, lorsqu'il s'agit de régler la situation respective des parties; l'époux qui est à la fois débiteur et créancier de récompenses ne doit être envisagé comme débiteur ou créancier que suivant la balance faite entre le total de ses récompenses passives et le total de ses récompenses actives. Lors donc que, dans un acte de liquidation de communauté conjugale, il est dressé, préalablement à la composition de la masse, un compte des récompenses passives et actives de chacun des époux, ce n'est que la *balance de ce compte* qui détermine si la communauté est ou non créancière et le montant de la valeur active imposable. Déc., 13 avril 1909, M. 1909, p. 142; R. N. 1909, p. 24 et 414.

SECTION 3. — Atténuation du principe.

334. L'alinéa 7 de l'art. 1^{er} décide que « la valeur des biens échus à un copropriétaire par la voie d'une licitation ou d'un lotissement partiel est, le cas échéant, distraite de la masse globale

pour la perception du droit sur le partage ou sur la liquidation ultérieure.» Cette disposition signifie que si les biens que l'un des indivisaires avait acquis de ses consorts, par une licitation ⁽¹⁾ ou un lotissement partiel, se retrouvent, *en nature ou en valeur*, dans les opérations du partage ou de la liquidation *définitive*, la somme sur laquelle le droit de 0,25 p. c. a été perçu lors de l'enregistrement de l'acte de licitation ou de lotissement partiel doit être distraite du montant total des valeurs imposables dans l'acte du règlement final.

335. Il faut se garder d'étendre cette règle spéciale à des cas différents de ceux qu'elle prévoit. Ainsi le droit perçu sur l'acte d'un partage *provisionnel* ne peut être imputé sur le droit auquel l'acte du partage *définitif* des mêmes biens donne ouverture. Ainsi encore le droit perçu sur l'acte d'un partage définitif dans lequel certains biens ont été attribués *indivisément* à deux ou plusieurs des copartageants n'empêche point la perception du droit auquel l'acte *ultérieur* ⁽²⁾ du partage de cette *nouvelle* indivision donne ouverture selon les règles ordinaires.

CHAPITRE IV. — DES ACTES CONTENANT PLUSIEURS DISPOSITIONS.

SECTION 1. — **Système de l'art. 1, al. 6, litt. a, de la loi de 1905.**

336. Par une sorte de forfait entre le fisc et les contribuables, la perception du droit de 0,25 p. c. sur l'actif brut, déterminé

⁽¹⁾ Le terme *licitation*, de notre alinéa, doit être entendu dans un sens large comprenant toutes les cessions à titre onéreux dont parle le n° 2 de l'art. 1^{er}.

⁽²⁾ Mais il est admis, en vertu de l'alinéa 6, litt. a, qu'il n'y a pas lieu à la perception de deux fois le droit de 0,25 p. c. sur la valeur des *mêmes biens*, lorsque ceux-ci font l'objet dans un *même acte*, de deux partages successifs, indépendants l'un de l'autre, le premier renfermant une attribution à plusieurs, le second répartissant entre ceux-ci les biens attribués. Déc., 27 novembre 1908, M. 1909, p. 13.

comme il a été dit ci-dessus, couvre *toutes les dispositions généralement quelconques, dépendantes ou indépendantes*, contenues dans l'acte présenté à la formalité, mais à cette double condition :

1^o *Qu'elles concernent exclusivement les rapports des indivisaires entre eux*. Le principe de l'art. 11 de la loi de l'an VII reprend son empire quant aux clauses qui forment titre de rapports juridiques entre l'un ou l'autre des indivisaires et un *tiers* ;

2^o *Qu'elles n'aient pour objet que l'actif ou le passif de la masse commune*. Le principe de l'art. 11 de la loi de l'an VII reprend également son empire quant aux clauses qui, même dans les rapports des indivisaires entre eux seuls, ont pour objet des prestations de *biens étrangers à l'indivision*, d'après la teneur même de l'acte ou de titres déjà enregistrés.

Toutefois la finale de notre texte tempère la rigueur de cette seconde condition, en faisant abstraction des *stipulations de sommes n'existant pas dans la masse indivise*. La loi a voulu désigner par là les stipulations de soultes en argent ou en rente (art. 833 c. c.) et aussi celles des prix de licitation ou autre cession à titre onéreux. Ces stipulations échappent ainsi tout à la fois à la perception du droit de 0,25 p. c., en vertu de l'al. 5, et à celle de tout autre droit, en vertu de notre al. 6.

337. Nombre de dispositions contenues dans les actes de partage ou de liquidation échappent aujourd'hui à la perception de tout droit particulier, en vertu du système de notre al. 6, litt. a. Il convient de citer spécialement :

L'engagement pris par une des parties de supporter, en retour de ce qu'elle reçoit, une quotité des dettes communes supérieure à sa part légale ;

La reconnaissance ou le paiement d'une dette de l'une des parties envers la masse, ou d'une dette de la masse envers l'une des parties (cela est particulièrement important pour les liquidations de communauté) ;

Les diverses attributions de l'acte du partage cumulatif de deux indivisions, encore que l'égalité ne se trouve établie entre

les intéressés que par la compensation des excédents dans l'une des masses et des manquants dans l'autre (1).

SECTION 2. — **Retour au système de l'art. 11
de la loi de l'an VII.**

338. Le défaut de l'une ou l'autre des conditions fixées par notre al. 6, litt. *a*, donne lieu à l'application du principe de l'art. 11 de la loi de l'an VII.

Les dispositions formant titre de rapports juridiques avec des *tiers* sont assez fréquentes. Telles sont :

La reconnaissance du prêt fait par un *tiers* à l'un des copartageants pour l'acquittement de la soulte dont ce dernier est débiteur ;

La délégation d'une soulte, faite par le copartageant qui en est loti, envers un de ses *créanciers personnels* ;

La quittance donnée à un *tiers* adjudicataire sur licitation, dans l'acte de liquidation des sommes et valeurs de la succession, communauté ou société.

Parmi les dispositions ayant pour objet des prestations de *biens étrangers à l'indivision*, autres que les stipulations de sommes, il convient de citer :

La libération, donnée par l'une des parties à l'autre, d'une *dette étrangère à la masse commune*, en vue de compenser l'inégalité de leurs lots respectifs. Déc., 12 septembre 1910, M. 1910, p. 366 ;

L'attribution à la femme commune de *biens propres à son mari*, en paiement de ses reprises contre la communauté ;

La transmission, faite au cédant d'une part indivise, d'un *bien propre à l'autre indivisaire*, en retour de la cession obtenue par celui-ci. Cass., 7 avril 1910, P. 1910, 1, 174, M. 1910, p. 193. C'est là l'application la plus intéressante du principe de l'art. 11 de la loi de l'an VII (supra n° 168).

(1) Il n'y a plus aucun danger aujourd'hui à réunir dans une seule masse des biens d'origines diverses ; mais il faut toujours cette condition que les copartageants aient *tous* des intérêts dans *chacune* des masses confondues ; autrement les droits ordinaires de vente ou d'échange, selon les cas, demeureraient exigibles.

CHAPITRE V. — DE L'USAGE D'ACTES PRIVES DANS LES ACTES AUTHENTIQUES DE PARTAGE OU EQUIPOLLENTS A PARTAGE.

339. L'affranchissement de la règle de l'art. 11 de la loi de l'an VII, accordé à toutes les dispositions ayant uniquement pour objet les biens ou les dettes communes et concernant exclusivement les rapports des indivisaires entre eux, aurait été souvent illusoire dans la pratique, si les notaires, rédacteurs des actes de liquidation-partage, étaient restés soumis à l'observation des art. 23 et 42 de la loi de l'an VII (modifiés par l'art. 4 de la loi du 5 juillet 1860), en ce qui concerne les actes privés constatant des créances ou des dettes de la masse indivise. Le litt. *b* de l'alinéa 6 complète le forfait établi par les dispositions précédentes entre le fisc et les contribuables; il exclut l'application de l'art. 23 de la loi de l'an VII aux actes sous seing privé dont il est fait usage dans celles des dispositions des actes authentiques de liquidation-partage qui sont couvertes par la perception du droit de fr. 0,25 p. c. Cette exemption suppose deux conditions:

1^o Qu'il ne s'agit que de l'usage d'un acte à enregistrement facultatif, non de l'usage d'un acte à enregistrement *obligatoire* selon les art. 20 et 22 de la loi de l'an VII;

2^o Qu'il ne s'agit que d'un usage fait dans des dispositions couvertes par la perception du droit de partage, non d'un usage fait dans des dispositions *légalement indépendantes* ou dans des *actes ultérieurs dressés en dehors des prévisions de la loi*.

CHAPITRE VI. — DE LA LIQUIDATION DU DROIT DE 0,25 P. C.

340. La valeur des biens sur lesquels l'impôt est assis, aux termes de l'art. 1^{er}, al. 5, est déterminée par leur valeur *conventionnelle*, telle qu'elle a été *arbitrée par les parties dans l'acte* soumis à la formalité. Si les parties n'ont pas acté l'estimation qui a servi de base à leurs opérations, il doit y être suppléé par une déclaration certifiée et signée au pied de l'acte, conformément à l'art. 16 de la loi de l'an VII. Art. 3, al. 1 et 2, de notre loi.

En cas de cession à titre onéreux, par voie de licitation ou autrement, la valeur conventionnelle des biens imposés résulte du *prix et des charges stipulés*. Art. 3, al. 1, in fine. Cette disposition doit être entendue en harmonie avec celle de l'art. 1^{er}, al. 5, qui assoit l'impôt sur la valeur de tous les biens dont l'acte détermine le sort. Ainsi l'acte de la cession par A à ses consorts B et C, moyennant un prix de 10,000 fr., du tiers lui appartenant dans les biens indivis entre eux est passible du droit de 0,25 p. c., non simplement sur le prix de 10,000 fr., mais sur la somme de 30,000 fr., «valeur conventionnelle des biens imposés, telle qu'elle résulte du prix stipulé».

Par *charges* d'une cession à titre onéreux, il faut entendre toutes les prestations accessoires que l'acte impose expressément ou virtuellement au cessionnaire au profit ou à la décharge de ses cocontractants. Cela est particulièrement important en ce qui concerne les dettes de la succession dans une cession de droits successifs. Art. 1698 c. c.

341. En principe, l'évaluation des biens peut être *globale*. Toutefois, le fisc peut exiger que les immeubles belges soient évalués séparément des immeubles étrangers et des meubles compris dans le partage. De même, quand une cession de droits indivis dans des meubles et des immeubles belges a été faite moyennant un prix unique, le fisc est fondé à exiger que les parties opèrent une ventilation du prix. Ces deux solutions dérivent nécessairement de la faculté que l'art. 3, al. 3, accorde au fisc de requérir l'expertise des immeubles situés en Belgique.

342. De sa nature même, le principe de la loi de l'an VII, que le droit de mutation se liquide sur la valeur des biens en plein domaine, encore qu'ils ne soient transmis qu'en nue propriété, est étranger à notre matière. D'autre part, aucun texte de la loi de 1905 ne dispose que le droit de partage se liquide toujours et nécessairement sur la valeur entière de la pleine propriété. Aussi faut-il décider que le partage ou la cession équivalente à partage de biens dont l'usufruit appartient à un tiers

ne donne ouverture au droit de 0,25 p. c. que sur la valeur de la *nue propriété* telle qu'elle résulte de l'estimation des parties ou du prix et des charges stipulés.

Dans le cas d'un partage de jouissance, le droit se liquide sur le revenu des biens multiplié par le nombre d'années pendant lesquelles le partage devra s'exécuter. La règle que l'usufruit d'un bien doit être estimé à la moitié de la valeur entière est spéciale à la liquidation du droit de mutation à titre gratuit. Art. 1^{er}, al. 2, de la loi du 1^{er} juillet 1869.

343. Conformément au droit commun, a déclaré le rapporteur à la Chambre (1), le fisc ne peut discuter l'évaluation que les parties ont faite des biens *mobiliers* compris dans l'acte présenté à la formalité. Comp. M. 1908, p. 371.

Quant aux *immeubles situés en Belgique*, l'art. 3, al. 3, autorise le fisc à en requérir l'expertise, mais uniquement lorsque leur valeur conventionnelle n'atteint pas la valeur calculée d'après le multiplicateur officiel établi pour la perception des droits de succession et de mutation par décès (supra n° 224). C'est d'ailleurs au fisc à faire les recherches nécessaires à cet effet; ni le notaire, ni les parties n'ont à produire des extraits de la matrice cadastrale lors de la présentation de l'acte à la formalité.

CHAPITRE VII. — DE LA CONTRIBUTION AU DROIT DE 0,25 P. C.

344. La *contribution* au droit d'un acte de *partage* ou de *liquidation* est réglée par le principe de l'art. 31, in fine, de la loi de l'an VII. Sauf convention contraire, le droit doit donc être supporté par toutes les parties à l'acte, chacune à concurrence de son intérêt dans l'indivision.

A notre avis, il doit en être autrement pour le droit d'un acte de *cession à titre onéreux* par voie de licitation ou autrement. C'est que le principe de l'art. 1593 c. c., suivant lequel les frais d'actes et autres accessoires à la vente sont à la charge de l'acheteur, reste applicable à la licitation ou autre acte équipollent

(1) THOMAS, *Commentaire de la loi du 15 mai 1905*, n° 113.

même lorsque les art. 883 et suiv. c. c. lui attribuent les principaux effets du partage. *Ann.* 1907, p. 129; *R. N.* 1907, p. 513. *Comp. M.* 1907, p. 42.

Si l'on admet, contrairement à notre opinion, qu'en principe les frais de la licitation, lorsque l'adjudicataire est un colicitant, doivent être mis à la charge de la masse comme ayant été faits dans l'intérêt commun, on doit observer qu'il n'existe aucune disposition légale qui fasse obstacle à ce que les parties dérogent à cette règle et conviennent que les frais incombent exclusivement au colicitant acquéreur. Il peut être stipulé de la sorte même dans les cahiers de charges des ventes par licitation de biens appartenant pour partie à des mineurs. *Cass.*, 4 mars 1909, *P.* 1909, 1, 160, *M.* 1909, p. 193.

APPENDICE. — APPLICATION DES REGLES DE LA LOI DE 1905 AUX ADJUDICATIONS A LA FOLLE ENCHERE.

345. Dans le système de la loi de l'an VII, l'adjudication sur licitation était réputée *translative* de propriété, encore qu'elle fut faite à l'un des colicitants; celui-ci était censé *acheteur* des parts et portions indivises de ses consorts dans le bien licité (supra n° 309). Mais aussi, à raison de son caractère translatif, l'adjudication sur licitation qui était refaite par suite de folle enchère bénéficiait-elle toujours des dispositions de faveur des art. 68 et 69 sur les adjudications à la folle enchère (supra n° 259). Le fisc devait imputer le droit de vente acquitté par le fol adjudicataire — étranger ou colicitant — sur le nouveau droit de vente auquel la seconde adjudication (à la folle enchère) donnait ouverture. Il arrivait ainsi, quand le premier (fol) adjudicataire était un étranger et le second un colicitant, que celui-ci n'avait plus à payer que le droit de formalité.

Dans le système de la loi de 1905, au contraire, l'adjudication sur licitation n'est plus que *déclarative* de propriété lorsqu'elle est faite à l'un des colicitants; le droit auquel elle donne ouverture n'est plus un *droit de mutation*, mais un *pur droit d'acte*, de même nature que le droit de condamnation. Aussi les dispositions

de la loi nouvelle de 1905 sont-elles inconciliables avec les dispositions spéciales de la loi de l'an VII. L'adjudication à la folle enchère où l'un des colicitants est adjudicataire n'est plus une seconde vente régie par les art. 68, § 1, 8^o, et 69, § 5, 1^o, et § 7, 1^o, de la loi de l'an VII; c'est un acte équipollent à partage tarifé par l'art. 1^{er}, 2^o, de la loi de 1905.

L'adjudication à la folle enchère où c'est un étranger qui se trouve adjudicataire à la suite d'un colicitant fol enchérisseur est une vente ordinaire qui ne bénéficie d'aucune faveur fiscale. Il est impossible, en effet, *à défaut d'un texte ad hoc dans la loi de 1905*, que l'on déduise le montant de la perception opérée sur un acte déclaratif de licitation-*partage* du montant de la perception à établir sur un acte translatif de licitation-*vente*. La loi de l'an VII admet bien l'imputation du droit d'une première mutation sur le droit d'une seconde; elle ne pouvait prévoir, et la loi de 1905 ne l'a pas fait de son côté, l'imputation du droit d'un acte équipollent à partage sur le droit d'une vente ultérieure.

TITRE VIII.

Système de la loi du 22 pluviôse an VII, sur les ventes d'objets mobiliers par adjudication publique.

346. Dans le système de la loi organique du 22 frimaire an VII, la perception du droit de vente mobilière suppose essentiellement l'existence d'un *acte instrumentaire, translatif de propriété*, présenté forcément ou volontairement à la formalité, selon les distinctions résultant des art. 20 et 23 de cette loi.

D'autre part, il est de principe, en procédure civile, que si le procès-verbal dressé par l'officier public vendeur de meubles, en vertu de la loi du 22 pluviôse an VII, est revêtu du caractère d'authenticité attaché aux actes de l'autorité publique, il ne constate authentiquement que les *faits matériels* d'adjudication de tels ou tels objets à tel ou tel prix; simple procès-verbal de constat,

il ne forme aucunement le *titre* des conventions translatives qui ont été conclues à la séance tenue par l'officier (1).

347. La loi du 22 pluviôse an VII a institué un système tout spécial de perception de l'impôt d'enregistrement sur les ventes d'objets mobiliers par adjudication publique. Elle a attaché la débiton proprement dite du droit de vente au *simple fait matériel* que les objets exposés en vente ont été *adjudés* par l'officier public, peu importe d'ailleurs que le fait de l'adjudication se soit réalisé par le mot adjudé ou par un signe du crieur comme le coup de baguette usité dans la pratique. Aux yeux du législateur de pluviôse, le fait purement matériel de chaque adjudication engendre au profit du fisc la *présomption irréfragable d'une mutation imposée sans condition aucune*. Le droit auquel la vente d'objets mobiliers par adjudication publique donne ouverture mérite ainsi la qualification de droit de mutation même au sens usuel de cette expression (supra n° 40).

Que tel soit le système de la loi du 22 pluviôse an VII, c'est ce qui résulte manifestement des dispositions: 1° de ses art. 1^{er} et 7, al. final, visant l'adjudication faite par un simple particulier; 2° les art. 5, al. 2, et 7, al. 4, visant le défaut d'énonciation d'un des objets adjudés; 3° de ses art. 5, al. 2, et 7, al. 5, visant l'altération au procès-verbal du prix d'un des objets adjudés; tous ces textes prescrivent la perception du *droit dû*, en même temps qu'ils déterminent l'amende applicable dans chacun des cas.

348. Les principales conséquences de cette interprétation de la loi de pluviôse sont:

D'une part, qu'*aucun droit* n'est dû à raison de l'objet qui a été *retiré*, c'est-à-dire qui n'a pas été adjudé;

(1) L'officier public n'a d'autre mission que celle de constater que tels objets exposés en vente ont été adjudés pour tel prix. Il n'a rien de plus à relater; toutes les déclarations qu'il peut lui convenir de faire dans son procès-verbal, en dehors de ces faits matériels, notamment au sujet de la personne des adjudicataires et des modalités de la vente, sont exactement comme si elles émanaient d'un simple particulier (supra n° 323).

D'autre part, que le *droit de vente* est dû sur le prix de tout objet qui a été *adjudgé*; peu importe que l'objet n'ait pas été porté au procès-verbal, ou qu'il n'ait été adjudgé que sous une condition suspensive portée au procès-verbal, ou qu'il ait été adjudgé à l'un des vendeurs colicitants et que le procès-verbal mentionne qu'il en a été ainsi, ou qu'il ait été adjudgé au seul vendeur et que le procès-verbal mentionne qu'il en a été ainsi; peu importe même que dans l'un ou l'autre de ces deux derniers cas on ait greffé un acte notarié ou sous seing privé sur le procès-verbal d'adjudication.

La jurisprudence belge est encore hésitante sur ces difficultés (supra n° 323). Cass., 24 février 1910, B. J. 1910, col. 674, M. 1910, p. 153; Bruges, 27 juillet 1909, B. J. 1909, col. 1236, M. 1909, p. 353.

349. Par dérogation au principe de l'art. 11 de la loi du 22 frimaire an VII, le droit applicable au procès-verbal de la vente ne se liquide pas sur chaque prix séparément, mais seulement sur le total des sommes que contient cumulativement ce procès-verbal, c'est-à-dire sur le produit global des différentes séances d'adjudication. Art. 6 de la loi de pluviôse. L'intérêt de cette dérogation se manifeste au sujet de l'application de l'art. 2 de la loi du 27 ventôse an IX (supra n° 206).

350. Le seul débiteur du droit dû sur le procès-verbal de la vente est l'officier qui y a instrumenté; le propriétaire des objets exposés en vente est resté étranger à ce procès-verbal. Aussi est-ce l'officier seul qui peut être poursuivi en paiement d'un supplément de droit, comme c'est lui seul qui peut agir en restitution du droit qui aurait été irrégulièrement perçu. Bruges, 27 juillet 1909, cité supra n° 348. Comp. SCHICKS, *vo Payement des droits*, n° 19.

TITRE IX.

De la restitution des droits et amendes.

CHAPITRE I. — DU PRINCIPE DE L'ART. 60.

351. Les auteurs de la loi organique de l'an VII ont pensé que des perceptions provisoires seraient de nature à jeter le trouble dans la comptabilité publique; ils se sont exagéré les difficultés que la prévision de la restitution d'impôts perçus et employés les années antérieures aurait fait naître dans l'établissement du budget annuel de l'Etat. C'est la seule explication qu'on puisse donner de cette règle draconienne de l'art. 60 que tout droit régulièrement perçu n'est point restituable, *quels que soient les événements ultérieurs* (supra n° 20). SCHICKS, v° *Restitution*, n° 1.

352. Le principe de l'art. 60 est extrêmement large, il exclut toute demande en restitution d'une perception régulière; il ne prend en considération ni les erreurs ou les omissions que les parties ont commises dans leur acte ou leur déclaration, ni les événements ultérieurs quels qu'ils soient: révocation conventionnelle, accomplissement d'une condition résolutoire opérant de plein droit, annulation ou révocation judiciaire opérant avec rétroactivité.

Les termes « *quels que soient les événements ultérieurs* » n'ont nullement pour objet de restreindre la généralité du principe: *tout droit régulièrement perçu ne peut être restitué*; ils ne font qu'une précision particulière, destinée à bien marquer que c'est toujours et uniquement au moment de la perception qu'il faut se reporter pour apprécier si celle-ci a été régulière ou non. SCHICKS, v° *Restitution*, n° 21. Comp. R. E. 1894, p. 129.

Une perception n'est irrégulière que si le receveur fait une fausse application de *la loi* aux éléments contenus dans l'acte ou la déclaration et leurs annexes, tels qu'ils lui sont soumis. Il n'a pas d'autres éléments *de fait* à rechercher que ceux qui

résultent de la teneur de ces écrits; il doit faire abstraction de tout élément étranger. Comme nous l'avons dit dans l'introduction: *on est pris au mot par le fisc*. Cass., 13 mai 1882, P. 1882, 1, 127, M. 1882, p. 185.

Il arrive dans la pratique que le fisc belge accueille des demandes en restitution fondées sur des erreurs ou des omissions que les parties ont commises dans les actes ou autres documents présentés à la formalité. « La restitution, a-t-on dit, ne se fait pas alors en violation de l'art. 60, parce qu'elle se justifie, non par des événements ultérieurs, mais par des faits et circonstances antérieurs à la formalité et non signalés à cette époque ». *Ann.* 1909, p. 259. Cette décision néglige la *disposition proprement dite* de l'art. 60 pour ne s'attacher qu'à une énonciation finale, manifestement supplétive et surabondante. S'il pouvait rester un doute à cet égard, il serait levé par le rapprochement de l'art. 60 avec les deux seuls textes de la même loi organique qui aient eu pour objet d'y faire exception; les art. 48 et 69, § 3, 3^e, supposent nécessairement le double principe que toute perception régulière est *définitive*, sauf dans les cas spécialement prévus par la loi, et qu'une perception est régulière dès que le receveur n'a fait qu'appliquer la loi fiscale à la *teneur des actes et autres documents* qui lui ont été présentés. Tout cela est de jurisprudence constante en France. R. E. 1895, p. 66; R. P. 1904, p. 10, n^o III.

CHAPITRE II. — DES EXCEPTIONS AU PRINCIPE DE L'ART. 60.

353. La loi organique de l'an VII admet deux cas de restitution d'un droit régulièrement perçu; ce sont deux cas où la perception n'a été régulière qu'à raison de l'*omission* d'une certaine énonciation dans l'acte soumis à la formalité.

1^o Cas de l'art. 48: lorsqu'un jugement rendu sur un acte n'en mentionne pas l'enregistrement, le receveur doit en percevoir le droit; mais il y a lieu à restitution lorsqu'il est ensuite justifié que l'acte était enregistré.

2^o Cas de l'art. 69, § 3, 3^o: lorsqu'un acte renfermant une délégation de prix pour acquitter une créance envers un tiers ne mentionne pas l'enregistrement de cette créance, le receveur doit en percevoir le droit; mais il y a lieu à restitution lorsqu'il est ensuite justifié que cette créance était établie par un titre enregistré.

354. La législation postérieure admet deux autres cas de restitution; ce sont deux cas où le titre sur lequel le droit a été régulièrement perçu a été *annulé* ensuite par une décision judiciaire.

1^o Cas de l'avis du conseil d'Etat des 8-22 octobre 1808: le droit perçu sur une adjudication d'immeuble faite en justice est restituable lorsque cette adjudication est annulée par les voies légales. Déc., 30 décembre 1873 et 10 janvier 1888, M. 1874, p. 21, et 1888, p. 93.

2^o Cas de l'art. 23 de la loi du 31 mai 1824: le droit de titre perçu sur la minute d'un jugement est restituable lorsque ce jugement est annulé par une autre décision judiciaire et que celle-ci est passée en force de chose jugée. Il n'existe aucune exception semblable pour le *droit de condamnation* perçu sur l'expédition du jugement.

CHAPITRE III. — A QUI APPARTIENT L'ACTION EN RESTITUTION.

355. Il s'agit ici des droits irrégulièrement perçus, aussi bien que de ceux régulièrement perçus dont la restitution est admise exceptionnellement par la loi.

Aucun texte *ad hoc* ne résout la question de savoir qui peut *agir directement contre le fisc* ⁽¹⁾. Nous pensons que la solution découle des art. 28, 29 et 30 de la loi organique combinés avec le principe de l'art. 1376 c. c. que celui qui reçoit ce qui ne lui est pas dû s'oblige à le restituer à *celui de qui il l'a indûment reçu*. On doit uniquement examiner qui s'est trouvé débiteur

(1) Il ne s'agit pas d'étudier ici l'application de l'action indirecte de l'art. 1166 c. c.

du fisc lors de la présentation de l'acte à la formalité; on n'a pas à rechercher qui aurait dû supporter le droit définitivement et sans recours, s'il n'avait pas été restituable; l'art. 31 ne concernant point les rapports du fisc avec les redevables, mais seulement ceux des parties entre elles. Il convient donc de faire les distinctions suivantes:

S'agit-il d'un acte notarié ou d'une pièce y annexée, l'action en restitution compète à la fois au notaire et aux parties. Art. 29, al. 2 et 30. S'agit-il d'un acte privé à enregistrement obligatoire selon l'art. 22, l'action compète à chacune des parties. Art. 29, al. 6. S'agit-il enfin d'un acte privé à enregistrement purement facultatif, l'action ne peut appartenir qu'à celui, partie ou tiers, qui a présenté l'acte à la formalité. Art. 28.

Il reste toutefois une difficulté sérieuse quant à l'action en restitution qui compète aux parties en vertu de l'art. 30 ou de l'art. 29, al. 6: ne leur appartient-elle que divisément ou bien est-elle indivisible? Notre opinion est que l'indivisibilité de la dette des parties vis à vis du fisc implique l'indivisibilité de leur action en restitution.

356. L'art. 60 disposait à l'égard de *tout droit* régulièrement perçu; il s'appliquait donc aux droits en sus aussi bien qu'aux droits simples. Mais il faut tenir compte aujourd'hui du pouvoir qui a été accordé au Ministre des finances par l'arrêté du Régent du 18 mars 1831 (supra n° 19). La restitution totale ou partielle des amendes ou droits en sus peut ainsi avoir lieu, à titre gracieux, dans les mêmes conditions que la remise des pénalités non acquittées.

TITRE X.

De la prescription.

CHAPITRE I. — SYSTEME DE LA LOI DU 17 AOÛT 1873.

357. La loi du 17 août 1873, qui a abrogé formellement l'art. 61 de la loi organique, a eu pour but de régler, d'une manière

générale, la prescription des deux actions qui peuvent naître en matière de droits ou amendes: *l'action du notaire ou des parties en restitution* et *l'action du fisc en payement*.

La loi du 9 août 1889, relative aux habitations ouvrières, dans son art. 17, et la loi du 21 mai 1897, relative aux petites propriétés rurales, dans son art. 7, ont statué sur la prescription de l'action du fisc dans certains cas spéciaux établis par elles.

358. Il est universellement reconnu que le droit commun établi par le code civil au titre de la prescription doit être appliqué sur tous les points que la loi fiscale n'a pas réglés.

Est-ce à dire que l'art. 2223 doit recevoir ici son application? Cette disposition est certainement étrangère à toutes les contestations qui touchent à l'ordre public. Or la jurisprudence belge décide qu'il en est ainsi de celles qui sont relatives aux impôts et à leur recouvrement. Cass., 19 mars 1891, P. 1891, 1, 94.

SECTION 1. — **Durée de la prescription.**

359. Les art. 4 et 6 de la loi de 1873 établissent une durée uniforme de deux ans, le premier pour l'action en payement, le second pour l'action en restitution.

A défaut de disposition particulière, ces deux années doivent être calculées conformément aux principes généraux du droit. On doit donc négliger le *dies a quo*. Un acte ayant été enregistré le 11 janvier 1910, la demande en restitution sera encore intentée utilement par un exploit enregistré le 11 janvier 1912. Tournai, 9 décembre 1891, M. 1892, p. 43; Bruxelles, 11 mai 1905, R. N. 1906, p. 5.

SECTION 2. — **Point initial de la prescription.**

360. Ici il faut distinguer entre l'action en restitution et l'action en payement.

§ 1. — **POINT DE DÉPART QUANT A L'ACTION EN RESTITUTION.**

361. Toute demande en restitution est prescrite après le délai

de deux ans, à compter du jour du paiement. Art. 6. Appliquée à la restitution d'un droit supplémentaire, cette règle conduit à décider que la prescription ne court pas du jour où le droit a été réclaté par le receveur, mais seulement du jour où il a été versé entre ses mains.

362. Lorsque l'action en restitution a pour fondement l'annulation du jugement sur lequel le droit de titre a été perçu, la prescription ne commence à courir que du jour où le jugement d'annulation est passé en force de chose jugée. Art. 23 de la loi du 31 mai 1824. La même règle est admise en pratique pour l'action en restitution fondée sur l'avis du conseil d'Etat des 18-22 octobre 1808. Déc., 19 janvier 1888, M. 1888, p. 94. Comp. Cass. fr., 9 mai 1911, R. E. 1911, p. 483.

§ 2. — POINT DE DÉPART QUANT A L'ACTION EN PAYEMENT.

363. L'art. 5 fixe trois conditions pour que le délai de deux ans commence à courir: 1° qu'un acte ou autre document soit présenté à la formalité; 2° que cet acte ou document révèle au fisc la cause d'exigibilité du droit ou de l'amende; 3° que cette révélation soit suffisante pour exclure la nécessité de toute recherche ultérieure.

Ces trois conditions sont de rigueur; par cela même que l'art. 5 dispose que *le point de départ de ce délai est fixé...* etc., il exclut tout autre point initial que l'on prétendrait faire admettre. Il aurait été puéril que le législateur s'exprimât ainsi: le *seul* point de départ; nos art. 4 et 5 forment un système complet qui n'admet aucune modification. La prescription biennale ne commence donc pas à courir bien que le fisc acquière connaissance pleine et entière du droit et de l'amende qui lui sont dus, s'il n'acquiert pas cette connaissance dans les conditions déterminées par notre art. 5. M. 1907, p. 164; Bruxelles, 23 juin 1908, M. 1908, p. 137.

364. Première condition. *Présentation d'un acte ou autre document à la formalité.* La loi ne distingue pas entre les *actes*

civils, judiciaires ou extrajudiciaires. Le terme *document* comprend les répertoires des officiers publics, art. 49, les déclarations de mutation entre vifs, art. 4 de la loi complémentaire de l'an IX, et les déclarations de succession ou mutation par décès, art. 4 de la loi du 27 décembre 1817. Trib. Liège, 30 mars 1887, M. 1889, p. 108. Quant au terme *formalité*, il désigne aussi bien le visa des répertoires que l'enregistrement des actes et des déclarations; visa et enregistrement sont l'un comme l'autre des formalités de bureau d'enregistrement.

365. Deuxième condition. *Révélation au fisc de la cause de l'exigibilité du droit ou de l'amende par l'acte ou le document présenté à la formalité.* Cette expression *cause de l'exigibilité* ne doit pas être prise dans le sens de cause de l'échéance du droit, mais dans le sens de *cause de sa débitio*. C'est, en effet, toujours ainsi que cette expression a été entendue par les commentateurs du droit fiscal. CHAMPIONNIÈRE et RIGAUD, t. I, n° 28.

La cause de la débitio du droit ou de l'amende varie selon les cas qui peuvent se présenter. Tantôt c'est la mutation elle-même, lorsqu'il s'agit d'une mutation verbale de propriété immobilière qui n'a pas été déclarée au fisc par le nouveau propriétaire, tantôt c'est l'acte qui était assujéti à l'enregistrement dans un délai de rigueur et qui n'a pas été présenté à la formalité, tantôt encore c'est la réalisation de la condition qui avait suspendu la perception du droit proportionnel sur un acte enregistré, etc.

366. Troisième condition. *Révélation de la cause de l'exigibilité du droit ou de l'amende d'une manière suffisante pour exclure la nécessité de toute recherche ultérieure.* La jurisprudence se fonde avec raison sur le texte même et les travaux préparatoires de notre art. 5 pour interpréter cette dernière condition en ce sens que l'écrit présenté à la formalité doit, *à lui seul*, révéler la cause de l'exigibilité du droit ou de l'amende d'une manière telle que le fisc puisse la constater *à l'instant même*. S'il est nécessaire que le fisc se livre encore à des *recherches quelconques en dehors de cet écrit*, recherches de faits matériels ou d'actes antérieurement enregistrés, la prescription biennale ne peut com-

mencer à courir. L'application de cette doctrine est particulièrement intéressante en matière de mutation c'andestine et de réalisation de condition. Trib. Bruxelles, 10 juin 1908, M. 1908, p. 281; Liège, 20 janvier 1909, M. 1909, p. 66; Trib. Liège, 13 janvier 1911, M. 1911, p. 58.

367. Si ces trois conditions sont indispensables pour former le point initial de la prescription établie par l'art. 4, elles sont aussi suffisantes. Ainsi il n'est nullement nécessaire que l'écrit présenté à la formalité soit de nature à former un *nouveau titre* de l'opération juridique antérieure pour laquelle le droit n'a pas été acquitté. Il n'est pas nécessaire non plus que l'écrit contienne les éléments de la *liquidation* du droit dont il dévoile l'exigibilité. Namur, 28 février 1881, M. 1882, p. 99.

SECTION 3. — **Suspension et interruption de la prescription.**

368. Notre art. 7 écarte implicitement l'application des règles du code civil sur les causes qui interrompent ou qui suspendent le cours de la prescription (ch. IV du titre de la prescription).

Il n'admet *aucune cause de suspension*. Gand, 16 juillet 1896, M. 1896, p. 300. Ainsi la minorité ou l'interdiction du créancier du fisc n'a pas pour conséquence de prolonger le délai de l'art. 6; la demande en restitution sera néanmoins prescrite après deux ans.

Il n'admet qu'une *seule cause d'interruption*: la demande (en restitution ou en paiement) signifiée et enregistrée avant l'expiration des deux ans. Par demande en paiement, il faut entendre une contrainte aussi bien qu'une assignation directe. Trib. Bruxelles, 14 mai 1904, M. 1904, p. 299.

Contrairement au droit commun, la *signification de la demande* (en restitution ou en paiement) ne suffit pas à elle seule pour opérer l'interruption; il faut de plus, et de toute nécessité, l'*enregistrement de l'exploit* avant l'expiration du délai de deux ans.

369. Contrairement au droit commun, la demande interruptive ne forme pas le point de départ d'une seconde prescription de même durée que la première; c'est une prescription différente

qui commence à courir. Cette prescription, ou pour mieux dire *péremption*, a lieu si la poursuite commencée est interrompue pendant une année, sans qu'il y ait d'instance devant les juges compétents, *quand même le premier délai de deux ans ne serait pas expiré*. Art. 7, in fine.

Deux conditions sont nécessaires pour l'application de cette disposition spéciale :

1^o Que la *poursuite soit arrêtée pendant un an*. Cette condition vient à manquer au sujet de l'action en paiement lorsque, avant l'expiration de l'année, le fisc fait signifier une nouvelle contrainte à son débiteur, au lieu de procéder à la saisie de ses biens. Une nouvelle contrainte est une nouvelle poursuite qui empêche la péremption de s'accomplir. Cass., 26 mars 1908, P. 1908, 1, 143, M. 1908, p. 121.

2^o Qu'il n'y ait pas d'*instance engagée devant les juges compétents*. Contrairement au droit commun, l'instance engagée devant un tribunal incompétent, même seulement *ratione personæ*, n'empêche pas la prescription de s'accomplir. Trib. Bruxelles, 21 novembre 1903, R. N. 1903, p. 726; Bruxelles, 15 mai 1907, M. 1907, p. 201.

Lorsqu'il y a une instance engagée devant les juges compétents, ce sont les règles des art. 397 et suiv. c. proc. civ., sur la péremption triennale, qui reprennent leur empire en matière de discontinuation des poursuites.

APPENDICE AU CHAPITRE I. — De la prescription de l'action du fisc en cas d'expertise.

370. Quand le fisc a notifié sa réquisition d'expertise dans le délai fixé par l'art. 22 de la loi du 31 mai 1824 (*supra* n^o 226), il a fait tout ce que la loi lui commandait de faire pour sauvegarder ses droits sur la *plus-value à découvrir*. Ce n'est qu'à compter du jour de l'enregistrement du rapport définitif des experts que le système de la loi de 1873 peut recevoir son application à la demande du supplément de droit, de l'amende et des frais dont ce rapport fonde la déduction. Comp. Trib. Liège, 16 décembre

1893, M. 1894, p. 20; Charleroi, 27 février 1903, B. J. 1903, col. 651.

CHAPITRE II. — DE LA PRESCRIPTION TRENTENAIRE DU CODE CIVIL.

371. Contrairement au principe que le droit commun des lois civiles n'est applicable aux rapports du fisc avec les contribuables que sur les points où il y a véritablement lacune dans la loi fiscale (supra n° 25), on enseigne généralement que les redevables peuvent opposer au fisc la prescription trentenaire du droit civil, lorsqu'ils ne se trouvent point dans les conditions requises pour bénéficier de la prescription biennale organisée par notre loi de 1873. SCHICKS, *vo Prescription*, nos 61 à 63. Que la jurisprudence française décide d'une manière constante que l'art. 2262 c. c. est applicable à l'action du fisc, cela est parfaitement juridique, parce que l'art. 61 de la loi de l'an VII ne prévoyait que *quelques cas particuliers*; mais cette jurisprudence ne devrait plus être suivie en Belgique où la loi de 1873 est venue constituer un *système complet de législation* sur la matière de la prescription.

CHAPITRE III. — DE L'EFFET DE LA PRESCRIPTION.

372. L'effet de la prescription dérive du droit commun: l'action en restitution ou en paiement, suivant les cas, est éteinte à l'expiration du délai légal. Art. 1234 et 2219 c. c.

Suit-il de là que si, volontairement ou par nécessité d'agir en justice ou par acte public, on présente à la formalité un acte au sujet duquel la prescription est acquise, on soit fondé à en réclamer l'enregistrement au simple droit fixe de fr. 2,40? La question a été fort controversée, mais la solution affirmative est généralement admise aujourd'hui. SCHICKS, *vo Prescription*, n° 12. Il y a cependant une réserve à faire: si la prescription équivaut au paiement, il faut que, tout aussi bien que du paiement, il en soit justifié au moment de la réquisition de la formalité. Si l'on ne produit pas l'acte ou autre document enregistré qui a

fait courir le délai de deux ans, le receveur perçoit régulièrement les droits et amendes dont l'acte est passible suivant sa teneur, et cette perception se trouvera protégée par le principe de l'art. 60 (supra n° 352).

TITRE XI.

Des poursuites et des instances

CHAPITRE I. — DES POURSUITES.

SECTION 1. — Des poursuites en restitution.

373. Il importe tout d'abord de rappeler que ni les officiers publics ni les parties qui présentent un acte à la formalité ne peuvent refuser d'acquitter les droits et amendes réclamés par le receveur et saisir directement la justice de la contestation qu'ils élèvent sur le montant de la perception (supra n° 83). On ne peut agir contre le fisc que par voie d'action en restitution ou d'opposition à contrainte, selon les cas. R. E. 1911, p. 228.

374. Le demandeur en restitution peut, à son gré, attirer *de plano* le fisc *en justice* ou bien engager d'abord l'instance *administrative* dont il s'agit à l'art. 63 de la loi organique.

Cette instance administrative est purement *officieuse*. Elle s'introduit par une simple requête, sur papier libre, adressée au Ministre des finances ou au Directeur provincial. Art. 1^{er} de l'arrêté royal du 21 octobre 1897.

Les décisions administratives n'ont d'autre autorité, à l'égard des particuliers, que celle des considérations juridiques sur lesquelles elles sont fondées.

375. Il est de jurisprudence belge que la demande en restitution peut comprendre les *intérêts moratoires* de la somme réclamée. Il aurait fallu une disposition spéciale des lois d'impôts pour affranchir le fisc de l'obligation de payer les intérêts des sommes indûment perçues qu'il est tenu de restituer, lorsque ces intérêts ont été demandés dans l'assignation. Art. 1153 c. c.

Le principe que nul ne peut, sans juste cause, s'enrichir aux dépens d'autrui domine, en effet, le droit public aussi bien que le droit civil. Cass., 28 novembre 1892, P. 1893, 1, 39. Comp. Cass. fr., 5 mars 1867, D. 1867, 1, 116; *Revue de droit belge*, 1891-1895, p. 355.

376. Il est indubitable que le fisc n'est jamais civilement responsable des fautes que ses préposés ont commises dans l'exercice de leurs fonctions; l'art. 1384 c. c. est inapplicable aux rapports de l'Etat, comme pouvoir public, avec les particuliers. Le fisc ne peut donc être condamné à des dommages-intérêts envers les parties qui ont été victimes d'une perception abusive ou d'une poursuite vexatoire. Liège, 10 mai 1893, M. 1893, p. 236. Cette solution laisse d'ailleurs entière l'application du principe de l'art. 1382 c. c. contre les préposés eux-mêmes; aucune disposition légale ne leur accorde l'immunité des fautes qu'ils ont commises dans l'exercice de leurs fonctions. Bruxelles, 9 janvier 1903, M. 1903, p. 49; SCHICKS, *vo Instances*, n° 85.

SECTION 2. — Des poursuites en payement.

377. Ainsi qu'il a été enseigné parmi les règles fondamentales, nos 22 et 23, le fisc peut agir, à son gré, par la voie spéciale de la contrainte ou par la voie ordinaire de l'assignation en justice.

Dans l'un et l'autre cas, la jurisprudence belge l'autorise à demander les intérêts moratoires des sommes (droits et amendes) qui lui sont dues. Cass., 22 juin 1865, P. 1865, 1, 250, M. 1865, p. 209; SCHICKS, *vo Instances*, nos 82 et suiv.

378. On entend par *contrainte* l'acte par lequel un préposé du fisc détermine le montant de la somme réclamée par l'Etat, la cause de la dette et la personne dans le chef de laquelle elle a pris naissance. Cet acte doit être visé et déclaré exécutoire par le juge de paix du canton dans lequel se trouve le bureau où le paiement doit s'effectuer. Ainsi contresigné, il doit être signifié au débiteur. Art. 64, al. 1.

Lorsque la contrainte est décernée pour le paiement de droits dont la perception exige la production d'un acte celé par les

parties ou est subordonnée à une déclaration estimative des parties, il appartient au fisc d'arbitrer provisoirement le montant des droits qui lui sont dus (supra n° 220).

Bien que l'art. 64 ne l'exprime pas formellement, il est évident que la contrainte doit être *motivée*, c'est-à-dire contenir des énonciations suffisantes pour mettre le contribuable à même de vérifier le fondement de la prétention du fisc. Ce même article dit, en effet, que l'exécution de la contrainte ne peut être interrompue que par une opposition motivée; comment l'opposition pourrait-elle être motivée si la contrainte ne l'est pas elle-même?

La contrainte visée et déclarée exécutoire par le juge de paix doit être *signifiée* à personne ou à domicile selon les règles prescrites par le code de procédure civile pour les significations en Belgique, et, le cas échéant, par la loi du 28 juin 1889 pour les significations en matière fiscale à l'étranger. Gand, 27 novembre 1903, B. J. 1903, col. 1411.

La copie de l'exploit de signification doit reproduire la mention du visa et de l'exécutoire apposés par le juge de paix sur l'original de la contrainte; mais elle ne doit pas elle-même être visée et déclarée exécutoire par ce magistrat. R. P. 1909, p. 256.

379. Le visa et l'exécutoire du juge de paix ont conféré à la contrainte la même force que celle d'un jugement par défaut. Le contribuable à qui la signification en a été faite ne peut en arrêter l'exécution forcée que par une *opposition* formée selon les règles de notre art. 64, al. 2.

La recevabilité de l'opposition n'est soumise à aucune condition de délai; l'opposition peut être formée tant que l'exécution n'est pas consommée. L'opposition doit contenir assignation du fisc en justice dans le délai ordinaire des assignations, tel qu'il est réglé par les art. 5 et 72 à 74 c. proc. Trib. Luxembourg, 6 juillet 1903, P. 1907, 4, 163. Elle doit être motivée, c'est-à-dire rencontrer sommairement les moyens invoqués par le fisc dans la contrainte. Lyon, 6 janvier 1911, R. P. 1911, p. 349. Enfin elle doit contenir élection de domicile par l'opposant dans la commune où siège le tribunal. A la différence de la précédente,

cette condition n'est point prescrite à peine de nullité. Son omission expose seulement l'opposant à supporter, même en cas de succès, le supplément de frais de procédure que l'éloignement de son domicile réel a pu entraîner.

Il va de soi que l'opposant est admis à plaider sur l'opposition qu'il a formée, sans qu'il doive consigner au préalable les droits réclamés par la contrainte. Cass., 8 avril 1839, P. 1839, 1, 67, J. n° 1806.

CHAPITRE II. — DES INSTANCES.

380. Sous l'empire de nos art. 64 et 65, les tribunaux de première instance étaient seuls compétents pour connaître des affaires d'enregistrement. Leurs jugements étaient rendus en dernier ressort; ils ne pouvaient être attaqués que par le recours en cassation. L'art. 18 de la loi du 25 mars 1876, sur la compétence civile, a décidé que les règles ordinaires de la compétence d'attribution et du ressort seront appliquées en matière fiscale; l'art. 40 de la même loi a réglé la question de la compétence territoriale.

Sous l'empire de notre art. 65 et de l'art. 17 de la loi de l'an IX, l'instruction des affaires d'enregistrement devant les tribunaux de première instance devait se faire sans ministère d'avoués et sans plaidoiries, par simples mémoires respectivement signifiés d'adversaire à adversaire. La loi du 21 février 1870 a abrogé ces dispositions et a soumis l'instruction des affaires d'enregistrement aux règles du code de procédure civile applicables aux matières sommaires.

381. Il n'est pas douteux que dans l'instance engagée par l'opposition du contribuable à la contrainte, le fisc a véritablement la qualité de *demandeur*, au point de vue du fond du litige. Il en est ainsi pour l'application du principe de l'art. 1315, al. 1, c. c.; c'est au fisc qu'il incombe de justifier la perception qu'il prétend opérer. De même, c'est dans la contrainte dûment signifiée que le fisc forme régulièrement sa demande des intérêts moratoires selon l'art. 1153 c. c. Cass., 8 avril 1859, P. 1859, 1, 344, M. 1859, p. 633.

Au contraire, pour l'application des règles de forme (compétence, ressort et procédure), l'opinion générale est que le fisc doit jouer le rôle de *défendeur*. L'instance, dit-on, ne naît que par l'exploit d'opposition qui porte assignation du fisc en justice et demande l'annulation de la contrainte. Conséquemment c'est au montant du litige tel qu'il résulte de cet exploit qu'il faut s'attacher pour déterminer la compétence et le ressort, et non au montant de la prétention du fisc telle qu'elle a été exprimée dans la contrainte. Cass., 28 décembre 1899, P. 1900, 1, 74, M. 1900, p. 73. De même aussi, c'est au fisc qu'il appartient de se prévaloir contre l'opposant de la péremption de l'instance dans les termes de l'art. 397 du code de procédure civile. Guéret, 27 novembre 1907, M. 1908, p. 333. Comp. Seine, 20 juillet 1895, M. 1896, p. 218.

382. Tous les modes de preuve du droit commun sont-ils admissibles dans les affaires d'enregistrement? Aux termes d'une jurisprudence constante de la Cour de cassation de France, la preuve testimoniale et le serment constituent des modes de preuve contraires au texte et à l'esprit de la législation de l'an VII. Cass. fr., 17 mars 1896, D. 1897, 1, 22; R. E. 1905, p. 710, et 1909, p. 89. L'enquête et la délation du serment sont inconciliables avec le *texte* de l'art. 65 de la loi organique qui disposait ainsi: «L'instruction se fera par simples mémoires respectivement signifiés. Il n'y aura d'autres frais à supporter pour la partie qui succombera que ceux du papier timbré des significations, et du droit d'enregistrement des jugements». Quant à l'*esprit* de la législation de l'époque, il est révélé par les deux derniers alinéas de l'art. 8 de la loi du 22 pluviôse an VII sur les ventes à l'encan d'objets mobiliers; l'un décide que les poursuites et instances auront lieu ainsi et de la manière prescrite par la loi du 22 frimaire dernier, l'autre déclare la preuve testimoniale admissible au profit du fisc; cet alinéa final eût été inutile si la loi organique, telle qu'elle était comprise au lendemain de sa promulgation, avait autorisé la preuve par témoins.

Cette jurisprudence doit encore être suivie en Belgique non-

obstant l'abrogation de l'art. 65 de la loi organique par notre loi du 21 février 1870. Il résulte suffisamment des travaux préparatoires de cette loi de 1870 qu'elle n'a entendu innover qu'en matière de procédure, sans vouloir modifier le fond du droit sur la recevabilité des modes de preuve.

ERRATA

- P. 45. ... à la suite de la neuvième ligne, ajouter : *que la partie qui a introduit l'instance ; en France, il ne poursuit*
- P. 45. ... à la onzième ligne, remplacer p. 321 par p. 331.
- P. 77. .. à la sixième ligne, remplacer infra n° 162 par infra n° 163.
- P. 85. ... à la ligne antépénultième, remplacer art. 69, § 2, 8°, par art. 68, § 2, 6°.
- P. 115. ... commencer ainsi le n° 242 : L'art. 22, al. 4, *de la loi de 1824* prévoit
- P. 151. ... à la seizième ligne, après les mots fonds social, ajouter : *Art. 2 de la loi du 15 mai 1905.*
-

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
Bibliographie	V
Introduction	IX
Règles fondamentales	1

TITRE I.

Division des droits	15
<i>Droits fixes et droits proportionnels.</i>	15
<i>Droits d'acte et droits de mutation</i>	19

TITRE II.

Principe de la territorialité de l'impôt	21
--	----

TITRE III.

Organisation de la perception des droits.	23
<i>Obligation de l'enregistrement des actes.</i>	23
Actes assujettis à l'enregistrement dans un délai de rigueur . .	24
Actes dont l'enregistrement est facultatif.	30
<i>Obligation de l'enregistrement des mutations verbales d'immeubles.</i>	33
<i>Délais pour l'enregistrement. Lieu et formes de l'enregistrement.</i>	
<i>Pénalités pour retard</i>	36
<i>Obligation et contribution aux droits et amendes.</i>	41
Obligation avant l'enregistrement	42
Obligation après l'enregistrement	46
Contribution	48
<i>Modes de preuve, pour le fisc, des mutations et des actes qui lui ont</i>	
<i>été celés.</i>	50
<i>Prohibitions et mesures diverses tendant à assurer la perception</i>	
<i>des droits</i>	53

TITRE IV.

	Pages
Principes généraux de l'application des droits	60
<i>Bases de la perception</i>	60
Quant aux conventions translatives de propriété immobilière. .	61
Quant aux conventions translatives de propriété mobilière et aux actes déclaratifs	62
<i>Ecrits formant titre lors de leur présentation à la formalité.</i> . .	67
<i>Titres de conventions inexistantes ou nulles</i>	70
<i>Titres affectés de condition.</i>	71
Condition suspensive	71
Condition résolutoire	78
<i>Titres contenant plusieurs dispositions.</i>	79
Dispositions dépendantes	81
Droit à percevoir sur l'acte à dispositions dépendantes	83
<i>Organisation du principe Non bis in idem</i>	84
<i>Régime des mutations légales entre vifs.</i>	89
<i>Régime des résolutions de plein droit et des annulations et résolu-</i> <i>tions par voie de jugement.</i>	91
<i>Distinction des biens au point de vue du tarif des mutations</i> . . .	93

TITRE V.

Principes généraux de la liquidation des droits propor- tionnels	100
<i>Base imposable au jour de l'enregistrement</i>	102
<i>Déclaration estimative</i>	106
<i>Recherches ouvertes au fisc en matière de liquidation</i>	108
Expertise	108
Contre-lettres punissables	117
Application des principes généraux.	119

TITRE VI.

Principales exemptions du droit de mutation sensu lato . .	121
<i>Acquisitions d'utilité publique.</i>	122
<i>Adjudications à la folle enchère</i>	123
<i>Déclarations de command</i>	125
<i>Actes de résiliation</i>	135
<i>Contrats de mariage</i>	137
<i>Sociétés</i>	142

TITRE VII.

Système de la loi du 15 mai 1905 sur les actes de partage.	151
<i>Actes auxquels le droit de 0,25 p. c. est applicable</i>	153
<i>Assiette du droit</i>	161
<i>Actes contenant plusieurs dispositions</i>	164
<i>Usage d'actes privés dans les actes authentiques de partage</i>	167
<i>Liquidation du droit</i>	167
<i>Contribution au droit.</i>	169

TITRE VIII.

Système de la loi du 22 pluviôse an VII sur les ventes d'objets mobiliers par adjudication publique.	171
---	-----

TITRE IX.

Restitution des droits et amendes	173
--	-----

TITRE X.

Prescription	176
-------------------------------	-----

TITRE XI.

Poursuites et instances	184
Errata	190
